



UNIVERSIDADE DA CORUÑA
FACULTAD DE DERECHO

TESIS DOCTORAL
EL DELITO DE DEFRAUDACIÓN
A LA SEGURIDAD SOCIAL

José Ángel Brandariz García
A Coruña, diciembre 1998



UNIVERSIDADE DA CORUÑA
FACULTAD DE DERECHO

TESIS DOCTORAL

**EL DELITO DE DEFRAUDACIÓN
A LA SEGURIDAD SOCIAL**

Director:
Prof. Dr. Carlos Martínez-Buján Pérez
Catedrático de Derecho Real

José Ángel Brandariz García
A Coruña, diciembre 1998

EL DELITO DE DEFRAUDACIÓN A LA SEGURIDAD SOCIAL

ÍNDICE.....	p. 1
ABREVIATURAS.....	p. 6
CAPÍTULO I: INTRODUCCIÓN.....	p. 9
CAPÍTULO II: NECESIDAD POLÍTICO-CRIMINAL DE PROTEGER PENALMENTE EL PATRIMONIO DE LA SEGURIDAD SOCIAL.....	p. 15
<i>II.1.- Trascendencia del bien jurídico y dañosidad del fraude.....</i>	<i>p. 16</i>
<i>II.2.- Protección del patrimonio de la Seguridad Social por medio del régimen sancionador laboral e insuficiencia de las sanciones laborales. Idoneidad y fragmentariedad de la protección penal.....</i>	<i>p. 43</i>
<i>II.3.- Articulación de las sanciones laborales y penales. El principio non bis in idem.....</i>	<i>p. 88</i>
CAPÍTULO III: PROTECCIÓN JURÍDICO-PENAL DEL PATRIMONIO DE LA SEGURIDAD SOCIAL EN EL DERECHO COMPARADO.....	p. 107
<i>III.1.- Protección penal de las cuotas de Seguridad Social en el ordenamiento francés.....</i>	<i>p. 114</i>
<i>III.2.- Protección penal de las cuotas de Seguridad Social en el ordenamiento italiano.....</i>	<i>p. 120</i>

<i>III.3.- Protección penal de las cuotas de Seguridad Social en el ordenamiento alemán.....</i>	<i>p. 139</i>
--	---------------

CAPÍTULO IV: EL DEBATE SOBRE LA PROTECCIÓN DEL PATRIMONIO DE LA SEGURIDAD SOCIAL A TRAVÉS DE LOS TIPOS TRADICIONALES Y LA GÉNESIS DEL DELITO DE DEFRAUDACIÓN CONTRIBUTIVA.....p. 171

<i>IV.1.- Protección del patrimonio de la Seguridad Social a través de los tipos tradicionales. La retención indebida de las cuotas obreras como delito de apropiación indebida.....</i>	<i>p. 172</i>
--	---------------

IV.1.1.- La defraudación de cotizaciones como delito de defraudación tributaria.....	p. 180
--	--------

IV.1.2.- La defraudación de cotizaciones como delito de estafa.....	p. 187
---	--------

IV.1.3.- La defraudación de cotizaciones como delito contra la libertad y la seguridad en el trabajo (delito contra los derechos de los trabajadores).....	p. 198
--	--------

IV.1.4.- La defraudación de deducciones de cuotas como delito de fraude de subvenciones y desgravaciones.....	p. 205
---	--------

IV.1.5.- La retención de cotizaciones obreras como delito de apropiación indebida.....	p. 211
--	--------

<i>IV.2.- Génesis del delito de defraudación a la Seguridad Social.....</i>	<i>p. 252</i>
---	---------------

IV.2.1.- El Decreto-Ley de 15 de febrero de 1952 y el Proyecto de Ley de reforma parcial del CP de 1971.....	p. 253
--	--------

IV.2.2.- El Proyecto de CP de 1980.....	p. 257
---	--------

IV.2.3.- La Propuesta de Anteproyecto de Nuevo Código Penal de 1983.....	p. 264
--	--------

IV.2.4.- La L.O. 6/1995, de 29 de junio. La creación del anterior art. 349 bis CP.....	p. 271
--	--------

IV.2.5.- EL Código Penal de 1995 y las propuestas posteriores. La vigencia temporal de la L.O. 6/1995.....	p. 283
--	--------

CAPÍTULO V: LA OBLIGACIÓN DE COTIZACIÓN A LA SEGURIDAD SOCIAL: CUESTIONES FUNDAMENTALES.....

p. 293

<i>V.1.- Concepto, naturaleza jurídica y objeto de la cotización.....</i>	<i>p. 294</i>
<i>V.2.- Bonificaciones y reducciones de cuotas.....</i>	<i>p. 303</i>
<i>V.3.- Ámbito temporal de la obligación de cotización.....</i>	<i>p. 310</i>
<i>V.4.- Sujetos obligados y responsables de la cotización.....</i>	<i>p. 316</i>
<i>V.5.- Recaudación de cuotas.....</i>	<i>p. 324</i>
<i>V.6.- Devoluciones de cuotas.....</i>	<i>p. 331</i>
<i>V.7.- Consecuencias del impago de cuotas: la responsabilidad empresarial en orden a las prestaciones y los demás mecanismos de aseguramiento de la cobertura.....</i>	<i>p. 333</i>

CAPÍTULO VI: EL DELITO DE DEFRAUDACIÓN A LA SEGURIDAD SOCIAL (art. 307 CP).....

p. 347

<i>VI.1.- El delito de defraudación a la Seguridad Social: ubicación normativa y sistemática.....</i>	<i>p. 348</i>
<i>VI.2.- Tipo de injusto.....</i>	<i>p. 367</i>
VI.2.1.- Presupuesto.....	p. 367
VI.2.2.- Bien jurídico protegido y sujeto pasivo.....	p. 370
VI.2.3.- Tipo básico.....	p. 403
VI.2.3.1.- Tipo de acción.....	p. 404
VI.2.3.1.1.- Tipo objetivo.....	p. 404
VI.2.3.1.1.1.- El núcleo del tipo: el concepto de <i>defraudación</i>	p. 404

VI.2.3.1.1.2.- Objeto material. La problemática de la cuota obrera.....	p. 426
VI.2.3.1.1.3.- Modalidades genéricas de comisión.....	p. 484
VI.2.3.1.1.3.1.- Elusión del pago de cuotas y conceptos de recaudación conjunta.....	p. 488
VI.2.3.1.1.3.2.- Obtención indebida de devoluciones de cuotas.....	p. 502
VI.2.3.1.1.3.3.- Disfrute indebido de deducciones contributivas.....	p. 513
VI.2.3.1.1.4.- Resultado material.....	p. 525
VI.2.3.1.1.4.1.- El perjuicio patrimonial típico.....	p. 526
VI.2.3.1.1.4.2.- La cuantía defraudada. Criterios de determinación.....	p. 546
VI.2.3.1.1.5.- Sujeto activo.....	p. 559
VI.2.3.1.2.- Tipo subjetivo.....	p. 573
VI.2.3.1.2.1.- El dolo.....	p. 573
VI.2.3.1.2.2.- Elementos subjetivos del injusto.....	p. 580
VI.2.3.1.2.3.- Error de tipo.....	p. 591
VI.2.3.2.- Tipo de omisión.....	p. 602
VI.2.3.2.1.- Tipo objetivo.....	p. 606
VI.2.3.2.2.- Tipo subjetivo.....	p. 619
VI.2.3.3.- Consumación y tipo de tentativa.....	p. 621
VI.2.3.3.1.- La consumación del delito de defraudación a la Seguridad Social.....	p. 622
VI.2.3.3.2.- Tipo de tentativa.....	p. 638
VI.2.3.4.- Tipos de autoría y tipos de participación.....	p. 645
VI.2.4.- Tipos cualificados.....	p. 660

VI.2.4.1.- La agravación de la letra a).....	p. 665
VI.2.4.2.- Las agravaciones de la letra b).....	p. 673
VI.3.- Ausencia de antijuridicidad.....	p. 688
VI.4.- Culpabilidad.....	p. 700
VI.5.- Problemática concursal.....	p. 703
VI.6.- Penalidad.....	p. 718
VI.7.- La causa de levantamiento de la pena. La disposición adicional 2ª de la L.O. 6/1995.....	p. 729
VI.7.1.- Naturaleza de la cláusula del art. 307.3 CP.....	p. 731
VI.7.2.- Fundamento y fines de la causa de levantamiento de la pena..	p. 735
VI.7.3.- Requisitos positivos de aplicación de la causa de levantamiento de la pena.....	p. 741
VI.7.4.- Requisitos negativos de aplicación de la causa de levantamiento de la pena.....	p. 763
VI.7.5.- Ámbito objetivo de aplicación de la causa de levantamiento de la pena.....	p. 780
VI.7.6.- Ámbito subjetivo de aplicación de la causa de levantamiento de la pena.....	p. 793
VI.7.7.- Momento procesal de apreciación de la causa de levantamiento de la pena. Valoración final.....	p. 801
VI.8.- Responsabilidad civil.....	p. 805
VI.9.- Prescripción.....	p. 810
CAPÍTULO VII: CONCLUSIONES.....	p. 813
BIBLIOGRAFÍA.....	p. 833

ABREVIATURAS UTILIZADAS.

<i>AP</i>	Audiencia Provincial.
<i>BGH</i>	Bundesgerichtshof (Tribunal Supremo Federal alemán).
<i>BGHSt</i>	Entscheidungen des Bundesgerichtshofs in Strafsachen.
<i>BOCG</i>	Boletín Oficial de las Cortes Generales.
<i>BOE</i>	Boletín Oficial del Estado.
<i>CE</i>	Constitución Española.
<i>CGPJ</i>	Consejo General del Poder Judicial.
<i>CP</i>	Código Penal.
<i>CSS</i>	Code de Sécurité Social (Código de Seguridad Social francés).
<i>D.</i>	Decreto.
<i>ET</i>	Real Decreto Legislativo 1/1995, de 24 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores.
<i>ETT</i>	Empresa de trabajo temporal.
<i>FOGASA</i>	Fondo de Garantía Salarial.
<i>G.P.</i>	Grupo parlamentario.
<i>INEM</i>	Instituto Nacional de Empleo.
<i>INSS</i>	Instituto Nacional de la Seguridad Social.
<i>LGSS</i>	Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social.
<i>LGT</i>	Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria.

<i>LISOS</i>	Ley 8/1988, de 7 de abril, sobre infracciones y sanciones en el orden social.
<i>L.O.</i>	Ley Orgánica.
<i>LSS</i>	Decreto 907/1966, de 21 de abril, por el que se aprueba el Texto Articulado primero de la Ley de Bases de la Seguridad Social.
<i>NM</i>	Número marginal.
<i>O.</i>	Orden ministerial.
<i>OCDE</i>	Organización de cooperación y de desarrollo económico.
<i>PANCP</i>	Propuesta de Anteproyecto de Nuevo Código Penal.
<i>PCP</i>	Proyecto de Código Penal.
<i>PIB/PNB</i>	Producto Interior Bruto/Producto Nacional Bruto.
<i>RD</i>	Real Decreto.
<i>RGCL</i>	Real Decreto 2064/1995, de 22 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento General sobre Cotización y Liquidación de otros Derechos de la Seguridad Social.
<i>RGIAAB</i>	Real Decreto 84/1996, de 26 de enero de 1996, por el que se aprueba el Reglamento General sobre inscripción de Empresas y Afiliación, Altas, Bajas y Variaciones de Datos de Trabajadores en la Seguridad Social.
<i>RGR</i>	Real Decreto 1637/1995, de 6 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento General de los Recursos del Sistema de la Seguridad Social.
<i>RJA</i>	Repertorio jurídico Aranzadi.
<i>RPIS</i>	Real Decreto 928/1998, de 14 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general sobre procedimientos para la imposición de sanciones por infracciones en el orden social y para los expedientes liquidatorios de cuotas de la Seguridad Social.
<i>RVO</i>	Reichsversicherungsordnung (Ordenanza de seguros del Reich alemán).
<i>SAP</i>	Sentencia de la Audiencia Provincial.
<i>StGB</i>	Strafgesetzbuch (Código Penal alemán o suizo).

<i>STC</i>	Sentencia del Tribunal Constitucional.
<i>STCT</i>	Sentencia del Tribunal Central de Trabajo.
<i>STS</i>	Sentencia del Tribunal Supremo.
<i>TC</i>	Tribunal Constitucional.
<i>TGSS</i>	Tesorería General de la Seguridad Social.
<i>TS</i>	Tribunal Supremo.

CAPÍTULO I: INTRODUCCIÓN.

La criminalización de las defraudaciones de cuotas de la Seguridad Social puede ser óptimamente comprendida mediante su contextualización en el marco de determinadas coordenadas que inciden en la creación en 1995 de una figura de fraude al sistema de protección social por parte del legislador penal español. Se trata de una serie de fenómenos y procesos de orden económico, social y -claro es- jurídico-penal que constituyen el marco de referencia de la criminalización del fraude contributivo y que contribuyen a captar con mayor precisión el sentido de la norma penal.

Los sistemas de Seguridad Social se conforman y desarrollan en los países de nuestro entorno cultural durante la larga etapa de crecimiento que sobrevino al final de la segunda guerra mundial. Dicho período se cierra en los primeros años setenta, cuando da comienzo la fase de estancamiento y recesión económica que llega hasta nuestros días. Esta nueva etapa presenta, a los efectos del análisis del fraude a la Seguridad Social, diversos rasgos dignos de mención. En primer lugar, en esta etapa se produce un muy notable incremento del fraude contributivo, hasta el punto de que seguramente cabe afirmar que si bien el mismo se encontraba en el período anterior en unos niveles socialmente tolerables, en el momento presente ha llegado a un grado de expansión muy significativo, llegando a convertirse en un rasgo distintivo del actual sistema económico y de relaciones laborales. La proliferación de un nuevo modelo de estructura productiva, basado en el esquema de la descentralización, y, al propio tiempo, la radicalización de la pugna por el beneficio económico, diseñan un nuevo escenario en el que se compatibiliza

cada vez en mayor medida el recurso a instrumentos normativos de reciente creación más ventajosos para los empresarios con la infracción directa de las obligaciones que a los patronos competen. En segundo lugar, en esta etapa económica se produce la reducción de la cobertura ofrecida por el sistema de protección social a los ciudadanos, como una evolución que discurre paralela a la difusión en la opinión pública de la idea de la inviabilidad financiera del Estado del Bienestar, tal como hasta el momento presente ha sido conocido. Todo ello no hace sino poner en mayor medida de relieve la dañinidad de las defraudaciones. Por consiguiente, el fraude de cotizaciones es percibido como una realidad notablemente extendida y claramente lesiva de los derechos sociales de la ciudadanía, lo que contribuye a conformar un estado de opinión cuando menos no desfavorable a su criminalización.

Pero en tal estado de opinión seguramente influyen también las consideraciones que el fraude merece para determinadas ideologías socioeconómicas ampliamente extendidas. Por una parte, desde el pensamiento propio del "pacto social" que dio lugar al nacimiento del Estado del Bienestar, el fraude contributivo no puede ser contemplado sino como un fenómeno disfuncional y lesivo, en la medida en la que atenta contra derechos sociales consolidados, contra las normas convencionalmente diseñadas para reglamentar las relaciones contributivas y contra un *statu quo* que ha hecho compatible un importante desarrollo económico y un notable incremento de la productividad y de los beneficios empresariales con la profundización de un generoso sistema de protección social. Pero es que además, aunque pueda parecer lo contrario, la criminalización del fraude a la Seguridad Social no choca frontalmente contra la ideología socioeconómica en la actualidad hegemónica, generalmente conocida como "neoliberalismo" (por mucho que en cierto sentido el fraude pueda resultar claramente funcional para el modelo de relaciones productivas que aspira a implantar tal ideología). Y ello, en primer lugar, porque tal modelo económico tiene como uno de sus presupuestos fundamentales la consecución de un sistema de competencia perfecta y libre, sin distorsiones de ningún

tipo, y el fraude puede ser visto -aunque ello sea cuestionable- como una conducta que atenta contra la libre concurrencia de los sujetos económicos. Y, en segundo lugar, porque el neoliberalismo mantiene como una de sus premisas el ajuste permanente del sistema económico, de modo que el mercado quede expurgado de los competidores menos capacitados, entre los que podrían incluirse los defraudadores.

Si las circunstancias mencionadas van conformando un determinado estado de opinión propicio para la criminalización del fraude, la misma obedece también a una determinada evolución de la ciencia jurídico-penal. Aproximadamente desde el primer tercio de este siglo, los ordenamientos penales continentales han ido abandonando el modelo de un Derecho Penal de corte decimonónico, construido sobre la exclusiva protección de bienes jurídicos individuales -y en su caso del Estado-, y han ido incorporando al catálogo de figuras delictivas determinadas conductas atentatorias contra intereses de la colectividad, generalmente manifestadas en el marco de la actividad económica. La incorporación de estas figuras se produjo en un primer momento en el ámbito del Derecho Penal secundario o accesorio, pero en un momento posterior la mayor toma de conciencia social sobre su gravedad y la redefinición de las categorías clásicas de imputación posibilitaron su recepción en los propios Códigos Penales. A esta evolución de la legislación positiva y de la ciencia criminal no ha sido ajeno el Derecho español, el cual, quizás con un cierto retraso, ha vivido un proceso similar. En el caso concreto del fraude contributivo, su tipificación penal ha sido una demanda más o menos constante durante el dilatado proceso de reforma de la legislación penal vivido desde fines de la década de 1970, hasta el punto de haber sido reclamada por diversos especialistas y haber constituido el objeto de estudio de algunos -pocos- trabajos doctrinales.

Como consecuencia -al menos indirecta- de todo ello surge la criminalización de las defraudaciones de cuotas a la Seguridad Social, articulada en España a través de la L.O. 6/1995, de 29 de junio. En el marco de referencia expuesto se inserta el estudio de

la criminalización del fraude a la Seguridad Social que pretende llevar a cabo este trabajo. El mismo se desarrolla bajo la obvia premisa de partida de que, no siendo adecuado preterir las consideraciones económicas o sociológicas sobre el fraude, se trata de un estudio jurídico-penal, en la medida en que los instrumentos, la metodología y la perspectiva de análisis de la materia son los propios de la ciencia criminal.

Desde este punto de vista, el capítulo II realiza una aproximación político-criminal a la criminalización del fraude contributivo. Tal aproximación se lleva a cabo partiendo de la idea de que, en la medida en que el art. 307 CP tipifica por vez primera las defraudaciones a la Seguridad Social, debe ser objeto de discusión la legitimidad de la intervención punitiva en este ámbito. Se analiza, por tanto, si el fraude reúne las notas de dañosidad exigibles para convertir al patrimonio de la Seguridad Social en un bien jurídico merecedor de tutela penal, así como la insuficiencia de los medios no penales de control del fenómeno (en particular se estudia el régimen sancionador administrativo), la previsible idoneidad de la intervención penal y las pautas que la misma ha de guardar de acuerdo con el principio de fragmentariedad. Este apartado del trabajo concluye con una somera revisión de la problemática relativa a la articulación de las sanciones administrativas y penales en la materia, deteniéndose en la cuestión del principio *non bis in idem*.

El capítulo III, tomando de nuevo como premisa de partida la idea de que se está abordando una figura delictiva absolutamente nueva, acomete el estudio de los ordenamientos penales de nuestro entorno en materia de protección del patrimonio de la Seguridad Social frente al fraude de cotizaciones. En el mismo se destacan dos consideraciones relevantes: a) las figuras delictivas de defraudación a la Seguridad Social están incluidas en la legislación positiva de buen número de países; b) en algunos ordenamientos los tipos penales de fraude existen desde antiguo, lo que ha dado lugar a una reseñable elaboración doctrinal sobre los mismos. Teniendo en cuenta la utilidad que este acerbo científico puede tener para la interpretación de la norma española del art. 307

CP, en este apartado se hace una particular referencia a los tipos penales de Alemania e Italia.

El capítulo IV se dedica, en su primera parte, a revisar los instrumentos penales con que contaba el ordenamiento antes de la creación del injusto del art. 307 CP para combatir el fraude. En concreto, se analiza la posibilidad de subsumir los supuestos de fraude en determinados delitos patrimoniales o económicos ya existentes en la legislación positiva, indagando la idoneidad de recurrir a la tipificación específica. En especial, el estudio se detiene en el análisis de la sanción de las retenciones de cuotas obreras como apropiación indebida, tesis pergeñada por la jurisprudencia que ha constituido hasta la creación del injusto examinado la única vía efectiva de sanción penal de los impagos contributivos. En la segunda parte del capítulo se lleva a cabo un repaso del proceso de creación de una figura de defraudación de cotizaciones, analizando los diversos momentos históricos en que se elaboraron propuestas de tal género, así como los debates parlamentarios en torno al ilícito creado por la L.O. 6/1995.

En el capítulo V se hace una breve incursión en la normativa jurídico-laboral sobre la obligación de cotización, pretendiendo aproximarse tanto a la regulación positiva de la misma como a las interpretaciones y construcciones doctrinales sobre el régimen jurídico y límites de dicho deber y sobre las consecuencias iuslaborales de su incumplimiento. Este capítulo sienta las bases de análisis de algunos de los principales aspectos del tipo del art. 307 CP, el cual tiene como presupuesto la existencia de una obligación jurídica de cotización y está construido sobre un conjunto de elementos normativos. La relevancia de la exégesis jurídico-laboral para el estudio de la norma penal explica la ubicación de esta materia en un lugar tan avanzado del trabajo.

El capítulo VI constituye el núcleo fundamental del trabajo, tanto por su extensión como por la importancia del objeto de debate. El mismo aborda el análisis jurídico-dogmático del delito de defraudación de cotizaciones de la Seguridad Social, intentando realizar una interpretación de -al menos- los elementos fundamentales de la norma. En

dicha labor, y ante la práctica inexistencia de pronunciamientos jurisprudenciales, se toma en consideración tanto los escasos estudios publicados sobre el injusto del art. 307 CP como -por la abundancia de aspectos comunes entre ambos ilícitos- buena parte de las exégesis elaboradas sobre el delito de defraudación tributaria. En el capítulo se pretende, por lo demás, llevar a cabo una revisión de la discusión científica desarrollada hasta el momento sobre el ilícito penal de fraude de cotizaciones, dando respuesta a las cuestiones objeto de debate.

El trabajo concluye con una exposición de las conclusiones deducidas del estudio, donde se sistematizan de forma breve los resultados más descolantes del análisis, tanto por su interés a los efectos de la discusión dogmática como por su relevancia para la aplicación de la norma penal.

CAPÍTULO II: NECESIDAD POLÍTICO-CRIMINAL DE PROTEGER PENALMENTE EL PATRIMONIO DE LA SEGURIDAD SOCIAL.

El estudio jurídico-penal de la norma que incrimina los fraudes de cotizaciones de Seguridad Social no debe limitarse exclusivamente a un análisis dogmático, sino que ha de tomar igualmente en consideración las reflexiones de orden político-criminal que complementan la aproximación a la materia. Esta perspectiva político-criminal tiene que mantenerse constantemente presente a la hora de formular la interpretación de los diversos elementos del delito, mas exige también dar respuesta a una cuestión que, en una secuencia de análisis, seguramente se sitúa en una posición anterior. Tal cuestión, verdaderamente relevante, es si se encuentra justificada la criminalización de determinadas defraudaciones a la Seguridad Social, es decir, si resulta adecuado el recurso en este ámbito al Derecho Penal.

La respuesta a esta cuestión nos permitirá saber si estamos en este caso ante un ejemplo de la tantas veces denostada "huida al Derecho Penal", esto es, ante el recurso -a todas luces desproporcionado- a normas penales para solventar problemas que no deberían dilucidarse en semejante sede, evitando con ello la adopción (a menudo más compleja o costosa que el camino hacia el ordenamiento criminal) de las medidas de política social necesarias para su solución. Pero, si esta hipótesis no aparece como correcta, podremos comprobar si, por el contrario, la criminalización respeta los

principios limitadores de la intervención penal y, por ello, se encuentra plenamente justificada.

II.1.- TRASCENDENCIA DEL BIEN JURÍDICO Y DAÑOSIDAD DEL FRAUDE.

La calificación de un interés de la vida social como bien jurídico penalmente tutelable, es decir, como objeto jurídico digno y necesitado de protección penal, exige la concurrencia en el bien de que se trate de una serie de notas cuya presencia, si bien no lleva a confeccionar un catálogo cerrado de tales intereses, sí permite verificar la presencia de lo que actualmente se entiende que puede constituir un bien jurídico-penal.

SILVA SÁNCHEZ¹, tras revisar las variadas posiciones que los principales especialistas han venido sustentando, enumera los tres rasgos que debe reunir un interés jurídico para ser potencialmente tutelable por las normas penales: "*...una referencia individual, una dañosidad social de las agresiones al mismo, una plasmación constitucional*". Enunciados de este modo tales requisitos, parece necesario analizar si el patrimonio de la Seguridad Social y las funciones que cumplen las cotizaciones en el seno de esta institución -bienes jurídicos inmediato y mediato, respectivamente, del injusto tipificado en el art. 307 CP- responden adecuadamente a ellos, sin olvidar que, en cualquier caso, la caracterización de un determinado interés como bien jurídico-penal es

¹ Silva Sánchez, J.M., *Aproximación al Derecho Penal contemporáneo*, Barcelona, 1992, p. 268 y ss, y 288.

una decisión político-criminal no sólo mutable históricamente² sino también cuestionable y sujeta a crítica³.

Los dos primeros caracteres anteriormente mencionados -dañosidad social y referencia individual- presentan una interrelación estrecha. La mención de la *dañosidad social* del comportamiento dota al concepto de bien jurídico de una imprescindible perspectiva social, permitiéndole trascender la relación entre autor y víctima, presidida por el perjuicio individual ocasionado a ésta⁴. Sin embargo, si esta exigencia se contempla aisladamente, entendiéndola sin matización alguna como "...disfuncionalidad (...) para el funcionamiento de los sistemas sociales"⁵, se estaría manejando una noción de bien jurídico no sólo lastrada por su estatismo⁶ sino, lo que es más grave, que podría confundir, habida cuenta de las fuerzas que confluyen en los procesos de criminalización y de las relaciones socio-económicas que les sirven de substrato, disfuncionalidad para el sistema social con disfuncionalidad para los intereses de los poderes político-económicos hegemónicos. Ello podría llevar, en el campo de la delincuencia económica, a considerar desacertada la criminalización de comportamientos que, generando

² Cfr. Hassemer, W./Muñoz Conde, F., *Introducción a la Criminología y al Derecho Penal*, Valencia, 1989, p. 111.

³ Ferrajoli, L., *Derecho y razón*, Madrid, 1995, p. 471, destaca que ninguna teoría del bien jurídico puede suministrar un parámetro exacto a partir del cual se determine certeramente en cada caso si una prohibición penal se encuentra legitimada; sólo podrá aportar una serie de criterios negativos de deslegitimación que ayuden a entender si la concreta intervención punitiva carece de justificación.

⁴ Cfr. Hassemer, W., *Fundamentos del Derecho Penal*, Barcelona, 1984, p. 38.

⁵ Gómez Benítez, J.M., "Sobre la teoría del bien jurídico (aproximación al ilícito penal)", en *Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid*, nº 69, 1983, p. 106.

⁶ Cfr. Terradillos Basoco, J., "La satisfacción de necesidades como criterio de determinación del objeto de tutela jurídico-penal", en *Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid*, nº 63, 1981, p. 135.

perjuicios para amplios grupos de individuos, se muestran funcionales en relación con el sistema de acumulación capitalista⁷.

Tal perversión de la nota de dañosidad social seguramente puede ser evitada refiriéndola a la persona y, de este modo, interpretándola en clave individual. Desde este parámetro la dañosidad se predicaría, como propone SILVA SÁNCHEZ⁸ en relación con los medios que posibiliten la autorrealización del sujeto individual a través de su participación en los procesos sociales. Con ello, la afectación -siquiera sea indirecta- a individuos, como contenido esencial de la dañosidad social, se convierte en el criterio capital utilizable a los efectos de afirmar la presencia de un interés digno, en principio, de tutela penal⁹.

Esta consideración de la dañosidad social en clave individual no impide la tutela penal de bienes jurídicos colectivos, ya que su defensa puede constituir un modo

⁷ Vid., sobre ello, **Octavio de Toledo y Ubieta, E.**, *Sobre el concepto del Derecho Penal*, Madrid, 1981, p. 347 y ss., quien, no obstante, matiza esta consecuencia de la recepción acrítica del criterio de la dañosidad social señalando que la presión social puede, con todo, lograr la criminalización de comportamientos funcionales para el sistema socio-económico capitalista.

⁸ **Silva Sánchez, J.M.**, *Aproximación...* cit., p. 270 y ss.

⁹ La afectación a individuos es un criterio sostenido, desde diversas perspectivas en relación con el concepto de bien jurídico-penal, por parte de buen número de autores. Entre éstos, vid. **Mir Puig, S.**, *"Bien jurídico y bien jurídico-penal como límites del ius puniendi"*, en **Mir Puig, S.**, *El Derecho Penal en el Estado Social y Democrático de Derecho*, Barcelona, 1994, p. 165; **Portilla Contreras, G.**, *"Principio de intervención mínima y bienes jurídicos colectivos"*, en *Cuadernos de Política Criminal*, n° 39, 1989, p. 745; **Hormazábal Malaree, H.**, *Bien jurídico y Estado Social y Democrático de Derecho*, Barcelona, 1991, p. 154 y ss.; **Hassemer, W./Muñoz Conde, F.**, *Introducción...* cit., p. 109 y s.

Hormazábal Malaree, H., *Bien...* cit., p. 166, entiende que la nota de dañosidad social se hace imprescindible en materia de delitos de "cuello blanco". En el ámbito de la criminalidad económica el autor define los comportamientos socialmente dañinos como "...*aquellos actos disfuncionales a los intereses sociales, realizados al margen de las normas que en la sociedad capitalista regulan el proceso de acumulación*"; la lesividad de estos actos viene dada tanto porque perjudican a los competidores en el mercado como porque profundizan las desigualdades en la medida en que afectan a los sectores sociales subalternos.

indirecto, pero necesario, de protección de los intereses de sujetos individuales¹⁰. En esta línea de pensamiento algunos autores, apoyando también su argumentación en el análisis del modelo estatal consagrado en nuestra Constitución, han defendido la garantía penal de bienes jurídicos colectivos subyacentes a las actividades asistenciales del Estado¹¹ y, en concreto, han apuntado la idoneidad de criminalizar los fraudes a la Seguridad Social¹².

La interrelación expuesta entre la dañosidad social y la referencia individual y el marco en el que la defensa penal de bienes jurídicos colectivos se muestra respetuosa con los principios limitadores del *ius puniendi* diseñan el prisma a través del cual se ha de observar el fraude a la Seguridad Social para valorar la legitimidad o, en su caso, el exceso y la falta de justificación de la intervención punitiva en la materia¹³.

¹⁰ En este sentido, cfr. **Hormazábal Malaree, H.**, *Bien...cit.*, p. 155; **Mir Puig, S.**, *"Bien...cit."*, p. 164 y s.; asimismo, **Silva Sánchez, J.M.**, *Aproximación...cit.*, p. 272, quien, aceptando la incriminación de ataques graves a bienes jurídicos colectivos, requiere que no se pierda de vista en el momento de la configuración de los tipos la referencia al individuo y, en consonancia con ello, que no se adelante en exceso la barrera de protección penal.

¹¹ Cfr. **Octavio de Toledo y Ubieto, E.**, *"Función y límites del principio de exclusiva protección de bienes jurídicos"*, en *Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales*, 1990-I, p. 16, el cual vincula la idoneidad de la protección de tales bienes con el carácter social de nuestro modelo de Estado.

¹² Cfr. **Hormazábal Malaree, H.**, *Bien...cit.*, p. 167; asimismo, más detenidamente, **De Vicente Martínez, R.**, *Delitos contra la Seguridad Social*, Barcelona, 1991, p. 48 y ss.

¹³ Al margen de las consideraciones que siguen, cabe señalar que la intervención punitiva en materia de fraude en las cotizaciones ha generado un destacable consenso entre múltiples actores jurídicos y políticos. Ni la doctrina, ni el CGPJ en su *"Informe, de 20 de julio de 1994, al anteproyecto de Ley Orgánica de modificación del Título VI y del Capítulo IX del Título VII del Libro Segundo del Código Penal"* [en *Secretaría General del Congreso de los Diputados, El delito fiscal*, Madrid, 1994, p. 263 y ss.], ni la fuerzas políticas parlamentarias que participaron en la tramitación de la L.O. 6/1995 y del Título XIV del Libro II del Código Penal de 1995 solicitaron en ningún momento la inhibición del Derecho Penal en la materia. Este hecho, sin necesidad de acudir al sofisma de identificar la voluntad de estos agentes políticos y jurídicos con el sentir ciudadano, constituye un indicio de consenso social de serio reproche del fraude contributivo, por mucho que se pueda argumentar -como se hace desde sectores de las ciencias

Esta perspectiva de análisis ha de considerar los puntos de vista de las tesis que, sustentadas principalmente por representantes de las ciencias económicas en el debate sobre la economía irregular abierto tras la crisis de los años setenta, contemplaron la expansión del mercado de trabajo irregular -y, dentro de él, del fraude a la Seguridad Social- como un fenómeno funcional para el sistema económico, e incluso con efectos sociales beneficiosos.

económicas- que el fraude tributario (en sentido amplio) es tolerado y disculpado por amplios grupos de ciudadanos, sin que tal conclusión diferencie entre la valoración social de cada modo de aparición del fraude.

De hecho, semejante afirmación genérica aparece como errónea desde la contemplación de los datos que sobre la valoración social del género de fraude que nos ocupa da el interesante estudio **Unidad especial para el estudio y propuesta de medidas para la prevención y corrección del fraude**, *Informe sobre el fraude en España*, Madrid, 1995, p. 55 y s. Este trabajo revela que entre las modalidades de fraude "fiscal" y "social", las más desvaloradas por la ciudadanía son, junto a la obtención fraudulenta de una prestación de invalidez permanente, las diversas especies de fraude empresarial de cotizaciones. Las defraudaciones contributivas empresariales son, asimismo, la especie de fraude frente a la cual la ciudadanía reclama, con mayor consenso, la adopción de medidas de erradicación (p. 60).

Todavía resultan más clarificadores en este sentido los datos que aporta el Centro de Investigaciones Sociológicas, en su estudio *"Actitudes sobre la economía sumergida"*, fechado en junio de 1997 (aparecido en Datos de Opinión [Boletín del Centro de Investigaciones Sociológicas], nº 12, agosto 1997). El estudio revela que la economía sumergida, entendida en este trabajo como la realización de una actividad laboral sin generar el alta en alguno de los regímenes del sistema de la Seguridad Social, es considerado un problema muy o bastante importante en la España actual por un 85% de los encuestados. Asimismo, según el 89% de los encuestados es una situación que afecta a muchas o bastantes personas en España, y que ha experimentado un notable crecimiento en los últimos años, de acuerdo con el 51% de los que han respondido, o un cierto crecimiento, para el 32% de los mismos.

De forma particularmente gráfica, el 73% de los encuestados que respondieron a tal pregunta consideran que la economía sumergida es perjudicial para España, frente a un 4% que la consideran beneficiosa. El 70% de los encuestados suscribe la idea de que la economía sumergida impide el crecimiento de la economía española, mientras que son mayoría los que se muestran en desacuerdo con la afirmación de que la economía sumergida no es tan perjudicial porque permite mantener su actividad a empresas que de otra forma se verían obligadas a cerrar.

En primer lugar, diversos trabajos que, en general, realizan una defensa del neoliberalismo económico¹⁴, han venido culpando del incremento del trabajo irregular a la aplicación de políticas de corte keynesiano en las décadas inmediatamente posteriores a la segunda postguerra mundial, y sostienen que el empleo irregular juega, como espacio de la economía sumergida, el papel de restablecer el mercado allí donde el intervencionismo estatal o las presiones sociales han creado rigideces insoportables, impidiendo el desarrollo económico. Este enfoque defiende la utilidad del establecimiento de un mercado de trabajo irregular en momentos de recesión, pues este mercado, aportando la necesaria flexibilidad del factor trabajo, permitiría recuperar la competitividad de las empresas y de los sujetos económicos, o su margen de beneficio, y sanear las economías de los países del Centro incentivando la producción¹⁵. Sin

¹⁴ En este sentido puede resultar paradigmático repasar las reflexiones de M. FRIEDMAN sobre la economía clandestina, reseñadas por Ruesga Benito, S.M., *Al otro lado de la economía*, Madrid, 1988, p. 33.

¹⁵ Sobre estas tesis vid., entre otros, García de Blas, A./Ruesga Benito, S., "La economía irregular en el mercado de trabajo. Algunas líneas de investigación", en *Información Comercial Española*, nº 587, 1982, p. 94 y ss.; De Gracia, R., "El trabajo clandestino: un problema de actualidad", en AA.VV., *Economía oculta y mercado de trabajo*, Madrid, 1987, p. 134 y s. -quien enumera las diversas consecuencias positivas del trabajo irregular-; Klatzmann, R., "El trabajo negro", en AA.VV., *Economía...cit.*, p. 228 y ss., y 241 y ss.; Mingione, E., "The history and recent sources of irregular forms of employment", en Barthelemy, P. y Otros, *Underground economy and irregular forms of employment*, Bruxelles/Luxembourg, 1990, p. 4 y ss.; Ruesga Benito, S., "Economía oculta y mercado de trabajo. Aproximación al caso español", en AA.VV., *Economía...cit.*, p. 199 y ss.; *Al otro...cit.*, p. 33 y ss., 55, y 74 y ss.; Saba, A., *La industria subterránea*, Valencia, 1981, p. 101 y ss.; Smith, A., "Un análisis de la economía informal en la Comunidad Europea", en AA.VV., *Economía...cit.*, p. 36 y ss.; Wenig, A., "The impact of the shadow economy on the economic and social cohesion and the role of the state", en Barthelemy, P. y Otros, *Underground...cit.*, p. 3.

GARCÍA DE BLAS/RUESGA BENITO y RUESGA BENITO, junto a los factores apuntados de las excesivas rigideces introducidas por la política económica y de la necesidad de ocupar a trabajadores desempleados o con escasos recursos, apuntan, aunque probablemente situadas en un plano inferior en cuanto a la influencia causal sobre la generación de empleo irregular, determinadas razones de orden sociológico: el desarrollo de la sociedad de consumo, el clima de insolidaridad fiscal, la incorporación de nuevo colectivos -mujeres, estudiantes, etc.- al mercado laboral, la crisis cultural y de valores. Por otra parte, RUESGA BENITO (*Al*

embargo, RECIO ANDREU¹⁶ entiende que estas interpretaciones "...caen en un análisis excesivamente simplista..." -el cual, además, sitúa equivocadamente su perspectiva de análisis en la hipotética reacción del sujeto individual¹⁷-, y señala las deficiencias de sus presupuestos de partida. Por una parte, se sustentan sobre una hipótesis claramente errónea: la de la práctica inexistencia de empleo irregular en el período denominado "prekeynesiano". Por otra parte, en su explicación del desarrollo de este género de

otro...cit., p. 74 y ss.) lleva a cabo una interesante caracterización de España como *economía de desarrollo tardío*, que reúne una serie de notas que favorecen la expansión de los espacios irregulares: escaso desarrollo tecnológico y limitada integración sectorial, fuerte dependencia externa, uso intensivo del factor trabajo, notable peso del factor trabajo en los sectores manufactureros, importante dependencia estructural de los sectores industriales en crisis, etc.

KLATZMANN, por su parte, enumera otras motivaciones sociológicas que seguramente poseen una eficacia aún más limitada sobre la expansión del trabajo irregular: el deseo del trabajador de ocupar el tiempo libre o de sentirse realizado en una actividad que le satisfaga, el rechazo consciente del Estado o de la estructuración de las relaciones laborales, la costumbre, el deseo del empresario de ayudar a una persona en dificultades, etc. Estas motivaciones, que son vistas al mismo tiempo como beneficios del trabajo irregular, parecen en gran medida alejadas de los trazos mayores de la realidad de las relaciones laborales, y más en un país en el que estas se encuentran, desde largo tiempo ha, presididas por la presión que imprime un alto índice, nada coyuntural, de desempleo [precisamente, la pretendida puesta en práctica de los deseos de autorrealización y autogestión señalados por KLATZMANN ha sido lo que ha llevado a diversos teóricos de la posmodernidad a valorar positivamente el trabajo irregular, considerándolo como un posible modelo, que antepone la autonomía frente a la autoritaria alienación estatal, sobre el cual redefinir las relaciones laborales, en el camino hacia una denominada "sociedad post-industrial". Para una crítica de estas concepciones, cfr. Jódar Martínez, P./Lope Peña, A., *Con el agua al cuello*, Madrid, 1985, p. 156 y s.]. MINGIONE menciona, junto a la excesiva presión de los sistemas públicos de bienestar en crisis, otras líneas de desarrollo socio-económico que influyen en el incremento del empleo irregular o clandestino: la generalización de pautas de consumo -propia de urbanas- que, marginando el autoabastecimiento, se basan cada vez en mayor medida sobre la demanda diversificada de todo tipo de servicios, la semiprivatización de determinados servicios otrora públicos, la extensión de nuevas tecnologías en el ámbito de los servicios.

¹⁶ Recio Andreu, A., *Capitalismo y formas de contratación laboral*, Madrid, 1988, p. 440 y s.; en sentido similar, criticando lo erróneo de este enfoque, Martínez Veiga, U., "El 'homo informal': la desregulación como proyecto histórico", en *Sistema*, nº 140-141, 1997, p. 55.

¹⁷ Cfr. Miguélez Lobo, F., *Irregular work in Spain*, documento de trabajo de la Dirección General V de la Comisión Europea, 1988, p. 30.

relaciones laborales manejan la variable "incremento de los impuestos" (en la que se incluye el incremento de las cotizaciones sociales) olvidando la concurrencia junto a ella de otro factor en principio relevante: el mayor rigor de las políticas estatales puestas en práctica para el control del fraude¹⁸. MIGUÉLEZ LOBO¹⁹ añade que aquella tesis explicativa, habitualmente manejada en diferentes países, choca en el caso español con la evidencia de que tanto la presión fiscal como los costes laborales son significativamente inferiores que la media comunitaria, y que las normas legislativas y convencionales sobre las condiciones de trabajo no han sido extensamente aplicadas, por falta de un efectivo control estatal y sindical sobre su vulneración.

En segundo lugar, se ha mantenido que la existencia de un mercado de trabajo irregular, desde la perspectiva del sujeto individual, puede ser considerada un mal menor, pues en un contexto de alto nivel de paro el recurso al empleo irregular constituye una vía de escape para los trabajadores que se encuentran en una grave situación de necesidad y carecen de expectativas de encontrar una ocupación en el mercado regular o, en su caso, de lograr con ella unos ingresos suficientes²⁰. No obstante, la existencia de un real y

¹⁸ Por otra parte, **Morin, J.**, *"El trabajo clandestino se convierte en el motor principal de la economía sumergida en Europa"*, [trabajo sin datar extraído de la publicación "Fuentes Europeas"], p. 24, a pesar de inscribirse en esa línea mayoritaria que encuentra la causa principal de la expansión del trabajo irregular en las "rigideces del mercado de trabajo", admite que si bien en los países del norte de la Comunidad Europea la fiscalidad puede constituir el factor fundamental de crecimiento del trabajo clandestino, en los del sur (España, Portugal, Grecia, Italia) son las estructuras productivas las que desempeñan ese papel básico.

¹⁹ **Miguélez Lobo, F.**, *Irregular...cit.*, p. 26.

²⁰ Sobre este orden de reflexiones vid. **García de Blas, A./Ruesga Benito, S.**, *"La economía...cit."*, p. 94 y ss.; **Mingione, E./Pahl, R.**, *"Old and new areas of 'travail au noir'"*, en **Barthelemy, P. y Otros**, *Underground...cit.*, p. 14 -referidas al sector agrícola-; **Ruesga Benito, S.**, *"Economía...cit."*, p. 199 y ss.; *Al otro...cit.*, p. 55; **Smith, A.**, *"Un análisis...cit."*, p. 36 y ss.; **Wenig, A.**, *"The impact...cit."*, p. 3 -quien señala que para los desempleados la ocupación irregular no sólo constituye una necesaria fuente de ingresos, sino un modo de incrementar la propia autoestima-.

Klatzmann, R., *"El trabajo...cit."*, p. 261 y ss., junto a las dos líneas de pensamiento expuestas (beneficios del trabajo irregular para el sistema económico y beneficios para el

ampliamente desarrollado efecto de sustitución paro-economía sumergida no ha dejado de ser cuestionado, puesto que diversos motivos, entre los que destacan las serias dificultades que por su aislamiento del mercado encuentran los desempleados - particularmente los de larga duración- para establecer las relaciones personales y comerciales necesarias para el desarrollo continuado de una ocupación irregular, los graves riesgos que para los desempleados perceptores de un subsidio comporta la ocupación irregular, y, habitualmente, su limitada cualificación²¹, han determinado que el trabajo clandestino de los parados sea poco significativo en relación con el conjunto del fenómeno²². Por ello, se ha indicado que, en realidad, el trabajo irregular no ha permitido un efectivo descenso del paro, sino que el alto nivel de desempleo ha creado las condiciones para el incremento de los supuestos de fraude²³.

Estas dos grandes líneas explicativas del desarrollo del trabajo irregular -el cual implica la consiguiente proliferación de fraude en la cotización a la Seguridad Social- han

individuo) menciona otras consecuencias positivas de orden sociológico del trabajo irregular que se han apuntado en Francia: el funcionamiento como válvula de escape de tensiones sociales en momentos de recesión, el fomento de la iniciativa y de las propias capacidades del trabajador, el desarrollo de una nueva relación positiva entre el obrero y su trabajo y, en general, la promoción de la libertad del obrero. Saba,A., *La industria...*cit., p. 174 y s., menciona como efecto positivo del trabajo irregular la consecución de mayores espacios de autogestión en materia económica, en detrimento de la estructura fuertemente jerarquizada del modelo empresarial taylorista-fordista.

²¹ Cfr. Barthelemy,P., "*Rapport a l'activite et travail au noir*", en Barthelemy,P. y Otros, *Underground...*cit., p. 22 y ss., y p. 38, quien señala igualmente que las ocupaciones desempeñadas por los desempleados son en general trabajos marginales de carácter ocasional; Wenig,A., "*The impact...*cit., p. 4.

²² Cfr. Miguélez Lobo,F., *Irregular...*cit., p. 17 y 19; Pahl,R., "*Conclusions*", en Barthelemy,P. y Otros, *Underground...*cit., p. 9.

²³ En este sentido, vid. el informe Instituto Sindical de Estudios, *Evolución social en España. 1977-1987*, Madrid, 1988, p. 126 y ss.; Capecchi,V., "*Economía informal y desarrollo de especialización flexible*", en Sanchís,E./Miñana,J. (ed.), *La otra economía. Trabajo negro y sector informal*, Valencia, 1988, p. 258 y s.; Riba,C., "*Nuevas tecnologías y transformaciones del conjunto salarial*", en AA.VV., *Nuevas tecnologías y clase obrera*, Madrid, 1989, p. 21.

sido criticadas señalando que los científicos españoles están aplicando miméticamente con ellas análisis propios de otros países²⁴. Junto a ello se ha subrayado su carácter ideológico, pues la puesta en práctica de las soluciones que preconizaban no ha permitido hacer aflorar los sectores irregulares y, en definitiva, reducir las situaciones de fraude.

Todos los motivos reseñados permiten, en principio, cuestionar la validez de estas tesis explicativas que, en último caso, resaltan la funcionalidad del trabajo irregular e introducen, con ello, elementos de duda en la afirmación de la dañosidad del fraude.

Probablemente el análisis del trabajo irregular más ajustado a la realidad es aquel que contempla la difusión del fenómeno estudiado en el marco de un proceso de remodelación económica a nivel mundial, proceso en el cual el sistema productivo español adopta algunos de los rasgos distintivos que caracterizan esta evolución en los países capitalistas avanzados.

En efecto, en el sistema productivo español se ha venido llevando a cabo, desde la crisis de hace dos décadas, un proceso de redefinición de los mecanismos de acumulación capitalista, en el cual se inscribe la proliferación del trabajo irregular y la ocultación de sectores económicos. YBARRA²⁵ ha caracterizado con precisión esta reforma a través de la mención de sus tres objetivos básicos: "...1) *Redimensionamiento del aparato productivo en base a la eliminación o transformación de sectores, líneas, fases o tareas que pudieran estar sobredimensionadas u obsoletas (...)* 2) *Eliminación de todos aquellos elementos que impriman rigidez al proceso productivo (...)* 3)

²⁴ Paradigmáticamente, la Unidad especial para el estudio y propuesta de medidas para la prevención y corrección del fraude, *Informe...cit.*, p. 142, acoge los enfoques que aceptan el fraude como solución ante situaciones difíciles de los individuos y de las empresas; sin embargo, considera que los motivos que explican la proliferación en España del trabajo irregular no son estas situaciones de crisis, sino más bien circunstancias como la escasa cultura empresarial, la ambición por unos márgenes de beneficio excesivamente elevados, o la aversión al riesgo empresarial.

²⁵ Ybarra, J.-A., "Diez años de economía oculta en España", en Sanchís, E./Miñana, J. (ed.), *La otra...cit.*, p. 295 y s.

Aminoramiento de los costes directos e indirectos de explotación con objeto de alcanzar una competitividad que materialice una elevada tasa de ganancia".

De acuerdo con tales objetivos, a los que se orienta la evolución del modelo de desarrollo económico, el recurso a los espacios irregulares se centra en cinco esferas:

"1. Empresarial: a través de la descentralización y de la subcontratación de líneas, tareas o fases, localizando estas funciones en las pymes, los autónomos, los talleres cooperativos (...)

2. Laboral: a través del trabajo oculto, domiciliario y familiar, aprovechando las situaciones de paro y de subempleo (...)

3. Institucional: a través de la comprensión que se le exige a las instituciones públicas ante la presión de la realidad -paro, cierres empresariales, suspensiones de pagos- se genera una continua desregulación (...) de las condiciones laborales (...)

4. Territorial: (...) se establece una jerarquía productiva espacial teniendo en cuenta las variables políticas y el entorno productivo (...)

5. Tecnológica: siendo los sectores y las fases intensivas en trabajo los que se informalizan a través del trabajo negro y precario (...)"²⁶.

También RECIO ANDREU²⁷ analiza el incremento del trabajo irregular en el marco del deterioro de las condiciones laborales producido por la reformulación del modelo de desarrollo capitalista. Este autor adopta un punto de partida dual: "...el crecimiento de las modalidades de empleo ilegal a lo largo de la última década ha tenido lugar fundamentalmente a través de dos canales: el proceso de descentralización industrial que ha tenido lugar en una serie de procesos productivos, que conduce al crecimiento del empleo a domicilio y de los pequeños talleres subcontratistas que están

²⁶ Ybarra, J.A., "Diez...cit., p. 296 y s.

²⁷ Recio Andreu, A., *Capitalismo...cit.*, p. 457 y ss.

en condiciones de sumergir total o parcialmente a sus empleados y, por otra parte, el florecimiento de trabajadores que realizan trabajos por cuenta propia a particulares"²⁸.

A partir de este enfoque RECIO ANDREU parece admitir la consideración de la ocupación irregular como solución ante una grave situación de desempleo al aplicarla a uno de los sectores que examina: el de la economía no oficial²⁹. En efecto, este autor mantiene que la problemática del paro ha podido determinar el desvío de grupos de trabajadores en serias dificultades hacia tal espacio económico -en el que engloba las actividades de servicios desarrolladas por grupos específicos de trabajadores marginales³⁰ que funcionan generalmente a título individual y no como pequeñas unidades integradas por varios sujetos-, pero limitando la virtualidad explicativa de esta hipótesis y no

²⁸ Recio Andreu, A., *Capitalismo...cit.*, p. 481 y s. El autor, a la hora de plantear su análisis sobre el trabajo clandestino diseña una división en tres campos diferenciados de economía irregular, cada uno de los cuales posee unas características propias que impiden adoptar una tesis explicativa unitaria:

"-Economía ilegal, integrada por (...) actividades consideradas ilegales..." como *"...el tráfico de determinadas drogas y la prostitución..."*. (RECIO ANDREU excluye este campo de irregularidad de su análisis, ya que *"...constituye un submundo especial"* en el que *"...operan un tipo de instituciones peculiares (de tipo mafioso) que conectan de forma relativamente directa con relaciones de dependencia personal propias de las sociedades precapitalistas"* [p. 454])

"-Economía oficial sumergida, que incluye aquellas actividades o empresas que producen bienes legales pero que los esconden para eludir costes (impuestos, contribuciones sociales, etc.) o controles (...). Las modalidades que puede tomar esta economía son variadas: evasión fiscal en empresas regulares, creación de empresas ilegales, trabajo sin contrato legal, etc. En general parece más habitual la existencia de empresas que esconden parte de su actividad que la existencia de un sector empresarial totalmente sumergido. Este último puede existir sólo en contextos muy concretos.

-Economía no oficial, autónoma que incluye a un amplio conjunto de actividades desarrolladas por cuenta propia que (...) se mueven a través de conexiones informales".

²⁹ También tímidamente en este sentido, cfr. Jódar Martínez, P./Lope Peña, A., *Con el agua...cit.*, p. 157 y 159.

³⁰ Cfr. Recio Andreu, A., *Capitalismo...cit.*, p. 457.

contemplando en ningún momento el desvío como "solución deseable ante el paro"³¹. Con todo, este ámbito de fraude no sólo debería, en una consideración abstracta, quedar al margen del objeto de atención jurídico-penal³² sino que, de hecho, no tiene acomodo entre el grupo de comportamientos al que se dirige el art. 307 CP.

Sin embargo, el autor citado reserva esta visión, en cierto sentido benévola, del empleo irregular para tal segmento marginal. El grueso del problema del trabajo clandestino y, por tanto, del fraude en las cotizaciones, es explicado con un enfoque estructural, que lo vincula a un nuevo diseño del proceso productivo. Entiende RECIO ANDREU que esta problemática sólo puede ser entendida desde su relación con la descentralización, proceso que ha transformado profundamente las relaciones de producción, determinando, por una parte, la multiplicación del número de empresas que participan en la producción-distribución de un bien o servicio y, por otra, la segmentación del mercado laboral, y que se encuentra especialmente vinculado a la expansión y diversificación del mercado de servicios³³. El proceso descentralizador, articulado por medio del recurso a las subcontrataciones, ha conducido a la "sumersión" de trabajadores individuales y pequeños centros de producción³⁴. La descentralización se enmarca en un

³¹ Cfr. igualmente, sobre la inaceptabilidad de esta solución, **Jódar Martínez,P./Lope Peña,A.**, *Con el agua...cit.*, p. 95 y s.

Un caso específico en el que el empleo clandestino puede verse como una solución "inevitable", que contribuye a paliar graves situaciones individuales de necesidad es el de los inmigrantes irregulares. Cfr., en esta línea de pensamiento, **Barthelemy,P.**, *Rapport...cit.*, p. 39.

³² En esta idea coincide **De Vicente Martínez,R.**, "Los delitos contra la Seguridad Social en el Proyecto de Ley Orgánica de 1994: algunas consideraciones", en *Rivista trimestrale di Diritto Penale dell'economia*, 1995-4, p. 1152; *Los delitos contra la Seguridad Social en el Código Penal de la democracia*, Madrid, 1996, p. 37 y s.

³³ Cfr. **Miguélez Lobo,F.**, "The role of market in irregular work", en **Barthelemy,P. y Otros**, *Underground...cit.*, p. 4.

³⁴ Cfr., en la misma línea de explicación, **Jódar Martínez,P./Lope Peña,A.**, *Con el agua...cit.*, p. 28 y ss., y 77; **Miguélez Lobo,F.**, *Irregular...cit.*, p. 26 y 33; "The role...cit.", p. 4; **Viaña,E.**, "Nuevas tecnologías, empleo y composición de la fuerza de trabajo en un país de desarrollo

contexto histórico presidido por la crisis económica presente en los países centrales, que acusaron el fortalecimiento de la competencia exportadora de determinados Estados de la Periferia. En este marco, el analista ve el proceso descentralizador como un mecanismo de ajuste del sistema económico, que permite descargar sobre el colectivo asalariado los costes de la recesión; mecanismo que, de este modo, contribuye a la recuperación del proceso general de acumulación del capital³⁵.

Desde una perspectiva más global, puede verse que la expansión del empleo irregular probablemente mantiene una estrecha relación con la absoluta hegemonía alcanzada, tanto en el ámbito del debate teórico como en el terreno de la aplicación práctica, por las denominadas *políticas económicas neoliberales* desde fines de los años setenta, coincidiendo con el asentamiento de la actual onda larga recesiva en la que se encuentra inmersa la economía internacional. Entre sus postulados, las políticas neoliberales propugnan, en lo que afecta al objeto de estudio, dos líneas de intervención capitales: a) la progresiva reducción de las prestaciones sociales, necesaria para conseguir la reducción de los costes laborales y del déficit público, y para abrir nuevos espacios para la rentabilidad del capital privado; b) la reducción de los costes de financiación del

intermedio", en AA.VV., Nuevas...cit., p. 57 y s.

Mingione,E., "The history...cit., p. 6 y s.; Mingione,E./Pahl,R., "Old...cit., p. 16 y ss., admiten la virtualidad explicativa del proceso descentralizador, pero la minimizan frente a otras circunstancias (señaladamente la perniciosa incidencia de la intervención legislativa pública en las relaciones laborales). MIGUÉLEZ LOBO, por su parte (*Irregular...cit.*, p. 30 y s.), alude igualmente a otros factores que han contribuido al incremento del empleo irregular en España: las dificultades de las empresas derivadas del control monopolístico de los precios por parte de las multinacionales; la habituación de las empresas españolas a altos márgenes de beneficio; la existencia de amplios colectivos de obreros -debida a la alta tasa de desempleo y al bajo nivel de ocupación- potencialmente dispuestos a ingresar en el sector irregular; la falta de voluntad de control de las situaciones irregulares por parte de la Administración; y un conjunto de factores sociológicos (fuertes estímulos para incrementar el consumo, escasa conciencia fiscal de la ciudadanía, modelo de familia).

³⁵ Cfr., igualmente, Jódar Martínez,P./Lope Peña,A., *Con el agua...cit.*, p. 69 y s., y 90 y s.

sistema de protección social, que permitiría recortar el precio del factor trabajo y aligerar la carga fiscal sobre las rentas del capital. Todo ello en función del objetivo general de recuperación inmediata de la tasa de rentabilidad del capital, finalidad básica desde el momento en que estas teorías interpretan la crisis económica unidimensionalmente como crisis de oferta.

Por otra parte, este período de onda larga recesiva ha conocido, en el mercado de trabajo de los países del Centro, una situación insólita hasta el momento: la aparición y consolidación de altos niveles de desempleo que, como circunstancia particularmente novedosa, no se ven significativamente reducidos en los ciclos de crecimiento del PIB. Esta situación, generadora de un estable "ejército de reserva" de desempleados forzosos -protagonista destacable del proceso-, ha terminado por dar lugar, como se ha insinuado anteriormente, a una grave dualización del mercado laboral. Éste se estratifica entre dos niveles: el primero ocupado por los trabajadores de los sectores centrales de la economía, los cuales, sustentados sobre una solvente competitividad debida a su alta tecnología y productividad, garantizan a sus obreros unas condiciones laborales cercanas a las existentes en la época de la hegemonía keynesiana; el segundo nivel está ocupado por los empleos accesorios, caracterizados por su mayor prescindibilidad y por la fragilidad o inexistencia de los derechos laborales. Bajo la consideración de que es condición indispensable para la generación de empleo la flexibilidad máxima del mercado laboral, que le permita adaptarse a las necesidades productivas y de estabilidad de precios, hacia esta mencionada dualización se ha avanzado por dos vías. En primer lugar, mediante la desregulación del mercado de trabajo y la progresiva pérdida para amplios sectores de los clásicos derechos laborales y, en concreto, mediante el fomento de empleos de baja cualificación y baja productividad, que se asientan en los crecientes márgenes del mercado. Junto a esta vía, articulada a través de reformas legislativas, se presenta la vía ilegal del empleo irregular. La citada conformación del "ejército de reserva" de desempleados ha debilitado seriamente la capacidad negociadora de los trabajadores, que

se ven perentoriamente impelidos a aceptar ocupaciones sumergidas o irregularidades temporales en sus empleos legales, ante la permisividad de una Administración cosnciente de la gravedad del desempleo.

En este panorama macroeconómico, y en tales líneas de desarrollo del mercado laboral, se inscribe la proliferación del empleo irregular.

Los análisis expuestos muestran que el fraude a la Seguridad Social no puede ser visto como consecuencia -desagradable pero necesaria- de realidades que permiten reactivar el modelo de desarrollo económico o dar solución a situaciones individuales de necesidad³⁶. No es posible, por tanto, hablar de funcionalidad del fraude en relación con el sistema económico o social. Por el contrario, el fraude no sólo afecta al desarrollo de políticas sociales básicas sino que redunda en perjuicio de individuos concretos.

El fraude en las cotizaciones causa de modo directo un perjuicio al patrimonio de la Seguridad Social, que ve disminuidos los recursos que posee para desarrollar su política redistributiva y sus acciones prestacionales³⁷, con lo que de hecho se produce una

³⁶ Tras la breve exposición de las diferentes teorías que, desde una perspectiva sustancialmente macroeconómica, pretenden aproximarse a las causas del fraude de cotizaciones, puede resultar interesante la revisión de los factores que, en opinión de **Unidad especial para el estudio y propuesta de medidas para la prevención y corrección del fraude**, *Informe...cit.*, p. 76 y ss., inciden sobre la generación de esta clase de fraude. Este trabajo, que atiende más bien a las motivaciones que impulsan al sujeto individual a la defraudación, y que se sustenta sobre múltiples entrevistas con los colectivos afectados, divide los principales factores explicativos en: *a) causas sociológicas*: percepción social de la relación de intercambio ingresos/gastos públicos como injusta; percepción social sobre la inequidad del sistema de contribución; escaso arraigo ciudadano de los valores de solidaridad; *b) causas económicas*: situaciones empresariales de dificultades económicas; *c) causas imputables a los sistemas de prevención y corrección del fraude*: imagen social de la escasa eficacia de los sistemas de control del fraude; percepción ciudadana de la escasa probabilidad de ser sancionado; *d) causas educativas*: carencias en los sistemas educativos y de socialización en el fomento de valores solidarios; *e) causas conectadas a la comunicación*: creación de imágenes sociales de generalización de las situaciones irregulares y reforzamiento de sentimientos exculpatorios como consecuencia del discurso mediático sobre la extensión del fraude.

³⁷ Cfr. Kaiser, G., "La lucha contra la criminalidad económica. Análisis de la situación en la República Federal Alemana", en Barbero Santos, M. (ed.), *La reforma penal: delitos*

alteración de la distribución de la renta³⁸. Esta reducción de ingresos, en la medida en que alcance una magnitud significativa, puede acarrear, alternativamente, una de las dos siguientes consecuencias: o bien disminución del gasto y, por ende, de la cobertura protectora del sistema, o bien, si se desea mantener un determinado nivel de gasto, recorte de otras partidas presupuestarias, elevación de la presión fiscal o incremento del endeudamiento público (el cual podría demandar una elevación de los tipos de interés)³⁹. Las lesiones financieras que el fraude causa a la Seguridad Social se muestran con mayor crudeza en un momento en el que casi se ha convertido en lugar común destacar el serio encarecimiento de los costes del factor trabajo que suponen las cotizaciones, y en el que

socioeconómicos, Madrid, 1985, p. 205; **Martín Valverde, A.**, "Realidad actual de la Seguridad Social en España", en AA.VV., *El Derecho del Trabajo y de la Seguridad Social en la década de los 80*, Zaragoza, 1983, p. 409; **Valle Muñiz, J.M.**, "La criminalización del fraude a la Seguridad Social. Estudio de las conductas punibles previstas en el art. 307 del nuevo Código Penal", en *Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales*, 1995-III, p. 714. Matizando este efecto perjudicial, **Ruesga Benito, S.M.**, *Al otro...cit.*, p. 52.

El fraude en las cotizaciones tiene una especial trascendencia sobre los recursos de la Seguridad Social por cuanto en el modelo español de financiación -al igual que sucede en otros países europeos- las cotizaciones constituyen el grueso del sistema de ingresos de la institución. Aun cuando su protagonismo cuasi exclusivo ha ido cediendo terreno desde comienzos de los años ochenta ante el incremento de las aportaciones del Estado provenientes del sistema impositivo general, en los presupuestos de la Seguridad Social para 1997 las cotizaciones constituían el 66'1 % de los ingresos, mientras que las transferencias públicas se elevaban al 30 % y los demás ingresos (tasas, recargos y sanciones, ingresos patrimoniales, enajenaciones y reintegro de activos) representaban cantidades marginales. De forma estable, estas partidas se han movido alrededor de los mismos porcentajes durante los últimos años. Sobre ello, vid. **Aparicio Pérez, J.C.**, "Los presupuestos del Sistema de la Seguridad Social para 1997", en *Presupuestos y Gasto Público*, nº 19, 1996, p. 104.

³⁸ Cfr. **Morin, J.**, "El trabajo...cit.", p. 25; **Smith, A.**, "Un análisis...cit.", p. 45.

³⁹ Cfr. **Morin, J.**, "El trabajo...cit.", p. 25; **Ruesga Benito, S.M.**, *Al otro...cit.*, p. 55; **Smith, A.**, "Un análisis...cit.", p. 30; **Unidad especial para el estudio y propuesta de medidas para la prevención y corrección del fraude**, *Informe...cit.*, p. 101, -que destaca la importancia de este efecto perjudicial en una etapa en la que la reducción del déficit público constituye uno de los objetivos primeros de la política económica-.

En cualquier caso, como se ve, la disminución sensible de ingresos puede afectar, introduciendo elementos de desequilibrio, a otras magnitudes macroeconómicas.

un largo lapso temporal de limitado crecimiento productivo -al que acompañan reducción de ingresos e incremento de gastos de la Seguridad Social⁴⁰- ha suscitado dudas en muchos ámbitos sobre la viabilidad financiera del sistema de protección social⁴¹. En cualquier caso, no parece desmesurado entender que el fraude en las cotizaciones constituye uno de los factores capitales que inciden en el desequilibrio financiero de la Seguridad Social española⁴².

⁴⁰ Sobre estas particulares consecuencias de la crisis económica vid. **Consejo de Europa**, *"Informe del Consejo de Europa sobre la Seguridad Social en una sociedad cambiante"*, en AA.VV., *La Seguridad Social en una sociedad cambiante*, Madrid, 1992, p. 104 y ss.

⁴¹ La configuración y progresiva ampliación de los sistemas de Seguridad Social se desarrolla en los países de Europa Occidental durante la larga etapa de crecimiento productivo en la que se ven inmersos tras la 2ª guerra mundial. Posteriormente, la época de menor crecimiento -e incluso de recesión- que se inicia con la crisis de los primeros setenta, hace decaer las políticas expansivas y subraya, para amplios sectores de las ciencias económicas, las contradicciones entre las necesidades del modelo de desarrollo y las líneas de protección social puestas en práctica hasta ese momento.

⁴² Cfr. **Arroyo Zapatero, L.**, *Manual de Derecho Penal del trabajo*, Barcelona, 1988, p. 49; AA.VV., *Pensiones y prestaciones por desempleo*, Madrid, 1996, p. 185 y s.; **Eguidazu Palacios, F.**, *"Algunos aspectos financieros de la Seguridad Social"*, en *Papeles de Economía Española*, nº 12-13, 1982, p. 399; **Gonzalo González, B.**, *"Las pensiones de Seguridad Social y el déficit público"*, en *Papeles de Economía Española*, nº 23, 1985, p. 138 y 141; **Maravall Gómez, H.**, *"La deuda empresarial a la Seguridad Social y la crisis de la Seguridad Social"*, en AA.VV., *Protección penal de los derechos de los trabajadores*, Santiago de Compostela, 1986, p. 99; **Martín Valverde, A.**, *"Realidad...cit."*, p. 409; **Queralt Jiménez, J.J.**, *"El nuevo delito del fraude fiscal y a la Seguridad Social (LO 6/1995, de 29 de junio)"*, en AA.VV., *Dogmática penal, política criminal y criminología en evolución*, La Laguna, 1996, p. 257. En sentido similar, cfr. **Rodríguez-Piñero Royo, M./Quintanar Díez, M.**, *"El delito de defraudación a la Seguridad Social"*, en AA.VV., *Comentarios a la legislación penal*, tomo XVIII, Madrid, 1997, p. 142, quienes hacen referencia a la necesidad de proteger penalmente el patrimonio de la Seguridad Social en un momento de crisis financiera de la institución; y, con matices, **Pérez Manzano, M./Mercader Uguina, J.R.**, *"El delito de defraudación a la Seguridad Social"*, en *Relaciones Laborales*, nº 10/1996, p. 16 y s.; *"El delito de defraudación a la Seguridad Social"*, en AA.VV., *Comentarios...cit.*, tomo XVIII, p. 173, quienes señalan que si tal vez la situación de crisis financiera de la Seguridad Social refrenda la legitimidad de la intervención penal en la materia, esta intervención no sería ilegítima aunque la Seguridad Social se hallara en una saludable situación económica.

La preocupación por la gravedad del fraude, que limita la capacidad prestacional del

Junto al daño en el patrimonio de la Seguridad Social y a su directa repercusión en el gasto y las prestaciones de la institución, el fraude en las cotizaciones genera una serie de daños inmateriales que la doctrina ha venido señalando como propios de la delincuencia económica⁴³.

El fraude contribuye a la deformación del equilibrio del mercado y a la eliminación de la competencia⁴⁴. Puede provocar, al tiempo, un efecto de "resaca y

sistema, no es desde luego reciente. Ya en 1981 el Ministerio de Trabajo destacaba entre los problemas de la Seguridad Social española, en la *"Propuesta de Medidas de racionalización y mejora de la Seguridad Social"*, elaborada para la Comisión Nacional Tripartita del Acuerdo Nacional de Empleo (vid. Papeles de Economía Española, *Documentos*, nº 12-13, 1982, p. 6), la existencia de un importante volumen de fraude, difícil de combatir, entre otras razones, "...porque los mecanismos coercitivos y ejecutivos no son suficientes..."

Por otra parte, el estudio **Unidad especial para el estudio y propuesta de medidas para la prevención y corrección del fraude**, *Informe...cit.*, p. 57, hace referencia a que de entre todas las modalidades de fraude "fiscal" y "social", las defraudaciones contributivas empresariales son las que, de acuerdo con la valoración de la ciudadanía, generan una mayor "repercusión económica"; no obstante, la valoración sobre los fraudes de cotizaciones realizados por los trabajadores autónomos es notablemente divergente.

⁴³ Cfr., por todos, Fernández Albor, A./Martínez Pérez, C., *Delincuencia y economía*, Santiago de Compostela, 1983, p. 66 y s. -quienes hacen una relación de los principales estudios de la doctrina germánica que constataron tales daños inmateriales-; García-Pablos, A., *Problemas actuales de la Criminología*, Madrid, 1984, p. 181.

⁴⁴ Cfr. Álvarez Moreno, A., "Los delitos contra la Seguridad Social", en *Tribuna Social*, nº 67, 1996, p. 38; Arzt, G./Weber, U., *Strafrecht. Besonderer Teil. Lehrheft 4*, 2ª ed., Bielefeld, 1989, p. 76 y s.; Bente, U., *Die Strafbarkeit des Arbeitgebers wegen Beitragsvorenthaltung und Veruntreuung von Arbeitsgelt (§ 266a StGB)*, Frankfurt a. M., 1992, p. 18; Fernández Domínguez, J.J./Martínez Barroso, M.R./Rodríguez Escanciano, S., "La reducción de la cuota empresarial a la Seguridad Social: a modo de índice de la situación actual del Estado del Bienestar", en *Revista Española de Derecho del Trabajo*, nº 74, 1995, p. 959; Fritz, H.-J., *Die Selbstanzeige im Beitragsstrafrecht gemäss § 266a Absatz 5 StGB*, Regensburg, 1997, p. 11; Gribbohm, G., en AA.VV., *Strafgesetzbuch. Leipziger Kommentar*, 11ª ed., (27. lief.), Berlin, 1998, § 266a, NM 8; Muñoz Conde, F., *Derecho Penal. Parte Especial*, 11ª ed., Valencia, 1996, p. 909; Pérez Manzano, M./Mercader Uguina, J.R., "El delito...cit.", en *Relaciones Laborales*, p. 21; "El delito...cit.", en AA.VV., *Comentarios...cit.*, p. 182; Rojo Torrecilla, E., en Rojo Torrecilla, E. (coord.), *Delitos contra los derechos de los trabajadores y contra la Seguridad Social*, Barcelona, 1998, p. 24 -poniendo de manifiesto que, por este efecto del fraude, la lucha contra el mismo puede interesar también a los empresarios-; **Unidad especial para el estudio y**

espiral", toda vez que en una economía de fuerte competencia quien primero defrauda impulsa a sus competidores en el mercado a delinquir a su vez, ya que contará con unos costes de producción más reducidos, que aquellos no podrán probablemente alcanzar si no es mediante las consiguientes infracciones⁴⁵. De este modo, cada defraudador se podría convertir en el eje de una nueva resaca⁴⁶.

propuesta de medidas para la prevención y corrección del fraude, *Informe...cit.*, p. 101 y s., y 106; De Vicente Martínez, R., *Delitos...cit.*, p. 51 y ss.

⁴⁵ Cfr., expresamente, Bajo Fernández, M./Suárez González, C., en Bajo Fernández, M./Pérez Manzano, M./Suárez González, C., *Manual de Derecho Penal. Parte Especial, tomo II. Delitos patrimoniales y económicos*, 2ª ed., Madrid, 1993, p. 570; Pérez Manzano, M./Mercader Uguina, J.R., "El delito...cit.", en AA.VV., *Comentarios...cit.*, p. 182; De Vicente Martínez, R., "Las consecuencias jurídicas en el ámbito de la delincuencia económica", en *Actualidad Penal*, nº 6/1997, p. 108.

Este efecto de perjuicio de los competidores debe ser, sin embargo, matizado, puesto que si bien puede apreciarse cuando se considera un pequeño grupo de actores en un concreto sector productivo del mercado, una contemplación más global del mercado lleva a una conclusión parcialmente distinta. En efecto, en muchos casos las unidades productivas defraudadoras se encuentran, debido al recurso a las subcontrataciones en cadena, integradas en marcos empresariales más amplios que, lejos de verse afectados como competidores, son en último caso los verdaderos beneficiarios de la reducción de costes. Sobre ello, vid. Recio Andreu, A., *Capitalismo...cit.*, p. 477 -quien, no obstante, acoge en p. 473 el efecto perjudicial analizado-; Ruesga Benito, S.M., *Al otro...cit.*, p. 52. Morin, J., "El trabajo...cit.", p. 24 y s., considera que a pesar del proceso de subcontrataciones, estas estructuras productivas complejas ejercen una competencia desleal con los países de la Periferia.

Algunas interpretaciones van incluso más allá y entienden que tal reducción podría "beneficiar" a todo el sistema productivo y llegar a determinar a medio plazo un ajuste global del mercado de trabajo; lo cual entronca claramente con los análisis estructurales que enmarcan la proliferación de situaciones laborales fraudulentas en la degradación generalizada de las condiciones de trabajo producida por el proceso de reajuste de los mecanismos de acumulación capitalista. Sobre las interpretaciones mencionadas, vid. Ruesga Benito, S., "El empleo no declarado. Apuntes para una interpretación estructural", en *Relaciones Laborales*, 1988-I, p. 1130 y s.

⁴⁶ Cfr. De Vicente Martínez, R., *Delitos...cit.*, p. 54, quien cita también como efecto lesivo del fraude contributivo el conocido como "reacción en cadena": el perjudicado constituye el primer eslabón de una cadena de víctimas, porque hace transmitir de unos a otros las dificultades de pago, las crisis y las quiebras, a las que acompañan despidos masivos de trabajadores, alza de interés en los institutos de crédito, etc.

Igualmente, el fraude genera un notable poder corruptor, que irradia en dos direcciones. Por una parte, hacia la Administración que investiga y descubre los comportamientos defraudatorios, que por diversas razones -entre las que no cabe olvidar las relacionadas con una economía en lento crecimiento y con un grave problema de desempleo- podrá verse tentada a "archivar" determinados fraudes. Por otra parte, por la propia ubicación social del autor, hacia toda la ciudadanía, afectando seriamente a la solidaridad contributiva, valor básico sobre el que se asienta el modelo de financiación de la Seguridad Social⁴⁷.

La ofensividad del fraude en las cotizaciones incide, por tanto, en múltiples ámbitos⁴⁸. En particular, y junto a esta dañosidad referida al sistema socio-económico, aparece generalmente un último grupo de perjuicios: los ocasionados a los sujetos individuales⁴⁹.

⁴⁷ Por último, cabe mencionar como daño inmaterial conexo un efecto perjudicial señalado por diversos economistas: el fraude, en la medida en que motiva o acompaña a supuestos de trabajo irregular, contribuye a distorsionar las estadísticas de ocupación, con lo que entorpece la eficacia de las políticas públicas de creación de empleo. En este sentido, vid. **Ruesga Benito, S.**, "Economía...cit., p. 194; **Smith, A.**, "Un análisis...cit., p. 41. En un orden de argumentos cercano, vid. **Unidad especial para el estudio y propuesta de medidas para la prevención y corrección del fraude, Informe...cit., p. 102 y s.** Por el contrario, **Morin, J.**, "El trabajo...cit., p. 25, considera que las estadísticas de ocupación, por su método de elaboración, no se ven excesivamente afectadas.

Junto a ello, la **Unidad especial para el estudio y propuesta de medidas para la prevención y corrección del fraude, Informe...cit., p. 102**, pone de manifiesto el efecto perjudicial de pérdida de confianza de los inversores extranjeros.

⁴⁸ La **Unidad especial para el estudio y propuesta de medidas para la prevención y corrección del fraude, Informe...cit., p. 107 y ss.** hace igualmente referencia a una serie de perjuicios de orden ético y social ocasionados por el fraude: contribución al retroceso de los valores colectivos de solidaridad social y generación de sentimientos de rechazo al cumplimiento de las cargas públicas, fomento de mecanismos de confrontación y dualización social, descohesión y desvertebración social, etc.

⁴⁹ En línea de principio, parece lógico que, en la medida en que la Seguridad Social está en gran parte dirigida, como indica **Ordeig Fós, J.M.**, *El sistema español de Seguridad Social*, 5ª ed., Madrid, 1993, p. 10, a subvenir a supuestos individuales de necesidad, su lesión ha de redundar, aunque no sea de forma inmediata, sobre personas concretas.

Algunos de estos efectos lesivos son actuales, pues toda vez que los mecanismos de garantía de las prestaciones no alcanzan de forma perfecta a todos los supuestos⁵⁰, se darán casos en los que el sujeto verá efectivamente reducida la base de cálculo de sus prestaciones o no podrá acreditar los períodos de carencia necesarios para acceder a algunos beneficios⁵¹. Si, en cambio, esos mecanismos de garantía evitan que la omisión contributiva determine la pérdida de las prestaciones por parte del trabajador -o de otros beneficiarios- al que iba referido el incumplimiento, éste sólo se verá perjudicado por las molestias que acarrea la reclamación y prueba de su derecho.

Otros perjuicios son potenciales, y se refieren a la pérdida de eventuales prestaciones que implica el recorte en el gasto posible, ocasionado por el fraude⁵².

Asimismo, el fraude, en la medida en que conforma una realidad constitutiva del fenómeno del trabajo irregular, contribuye a fomentar la desigualdad social⁵³ y a conformar un mercado de trabajo radicalmente dual, situando a los trabajadores afectados en el denominado mercado secundario⁵⁴.

⁵⁰ Sobre ello, vid. las reflexiones de Tatay Puchades, C., *"La omisión contributiva empresarial y prestaciones de Seguridad Social"*, en Relaciones Laborales, 1991-I, p. 236 y ss.

⁵¹ Cfr. Álvarez Moreno, A., *"Los delitos..."*, p. 38; Martín Valverde, A., *"Realidad..."*, p. 409.

⁵² Mencionan esta clase de perjuicios a los trabajadores, entre otros, Maravall Gómez, H., *"La deuda..."*, p. 106; Pérez Manzano, M./Mercader Uguina, J.R., *"El delito..."*, en Relaciones Laborales, p. 26; *"El delito..."*, en AA.VV., Comentarios...cit., p. 191 -éstos tal vez, a mi modo de ver, de forma un tanto catastrofista-.

⁵³ Algunos estudios sociológicos muestran que el trabajo irregular -y, por consiguiente, también el fraude- afecta particularmente a los colectivos ya de por sí más vulnerables (jóvenes, mujeres, trabajadores no cualificados). En este sentido, vid. Instituto Sindical de Estudios, *Evolución social en España. 1977-1987...*, p. 129 y ss.; Jódar, P./Lope, A., *Con el agua...*, p. 99 y ss.; *"Trabajo negro y nuevas tecnologías"*, en AA.VV., Nuevas tecnologías...cit., p. 78; Miguélez Lobo, F., *Irregular...*, p. 26; Recio Andreu, A., *Capitalismo...*, p. 484 y s.

⁵⁴ El mercado secundario de trabajo se caracteriza por el serio endurecimiento de las condiciones laborales y entre sus notas distintivas se encuentran, de acuerdo con Ruesga Benito, S., *"El empleo..."*, p. 1128 y s., la inestabilidad del trabajo, la reducción cuantitativa y

Por todas las consideraciones expuestas, parece razonable afirmar que los bienes jurídicos examinados reúnen dos de los citados caracteres que ayudan a perfilar la noción de bien jurídico-penal: la dañosidad social de sus agresiones y la referencia individual. No obstante, de acuerdo con la premisa previamente adoptada se hace necesaria la concurrencia de una tercera nota distintiva: la consagración constitucional, requisito ampliamente aceptado⁵⁵ que funciona como límite ante la expansividad de la intervención punitiva.

Los relevantes cometidos que encarga a la Seguridad Social la Constitución de 1978 son una de las razones fundamentales que llevan a los analistas a acoger favorablemente el recurso al ordenamiento criminal. Diversos autores han señalado cómo la posición capital que ocupa la Seguridad Social en el marco del sistema socio-económico constitucionalmente diseñado legitiman la tutela jurídico-penal de los bienes jurídicos estudiados⁵⁶.

la inseguridad de las retribuciones, la indefinición del sujeto empleador, la movilidad geográfica y un mayor grado de siniestralidad laboral. En general, sobre los caracteres del mercado secundario de trabajo, contraponiéndolo a las señas del mercado primario, vid. **Piore, M.J.**, "Notas para una teoría de la estratificación del mercado de trabajo", en **Toharia, L.**, *El mercado de trabajo: Teoría y aplicaciones*, Madrid, 1983, p. 194 y ss.

⁵⁵ Cfr., entre otros, **Carbonell Mateu, J.C.**, *Derecho Penal: concepto y principios constitucionales*, 2ª ed., Valencia, 1996, p. 207 y ss.; **Fernández Rodríguez, M.D.**, "Los límites del ius puniendi", en *Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales*, 1994-III, p. 97; **Mir Puig, S.**, "Bien...cit.", p. 163; **Octavio de Toledo y Ubieto, E.**, "Función...cit.", p. 9; **Portilla Contreras, G.**, "Principio...cit.", p. 745; **Tiedemann, K.**, "Constitución y Derecho Penal", en *Revista Española de Derecho Constitucional*, nº 33, 1991, p. 165. Este requisito es compartido, obviamente, por los autores que sostienen que el catálogo de bienes jurídicos de la Constitución ha de determinar el elenco de bienes jurídicos penalmente tutelables.

⁵⁶ Cfr. **Abril Abadín, E.**, "Delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social: razones y objetivos de una reforma", en **AA.VV.**, *Nueva regulación del delito fiscal y contra la Seguridad Social*, Barcelona, 1995, p. 39; **Agustí i Juliá, J.**, en **Rojo Torrecilla, E. (coord.)**, *Delitos...cit.*, p. 290 y s.; **Arroyo Zapatero, L.**, "Derecho Penal económico y Constitución", en *Revista Penal*, nº 1, 1997, p. 2; **Baylos, A./Terradillos, J.**, *Derecho...cit.*, 2ª ed., p. 169; **Maravall Gómez, H.**, "La deuda...cit.", p. 103 y s.; **De Vicente Martínez, R.**, *Delitos...cit.*, p. 97 y s.; "Los delitos contra la Seguridad Social en el Proyecto...cit.", p. 1149; *Los delitos contra la Seguridad*

Ciertamente, la Seguridad Social conforma un elemento fundamental del modelo socio-económico que consagra la Constitución española de 1978. Las acciones de cobertura que desarrolla la institución inciden directamente sobre gran parte de los objetivos previstos en el capítulo III -"De los principios rectores de la política social y económica"- del Título I⁵⁷. Algunos preceptos de este epígrafe se refieren a fines cuyo cumplimiento es asumido principalmente por la Seguridad Social: el art. 43 reconoce el derecho a la salud, que debe ser tutelado por los poderes públicos; el art. 50 obliga a éstos a garantizar un sistema de pensiones suficientes, adecuadas y actualizables, y a promover el bienestar de los ancianos. Y, particularmente, el art. 41 dispone: *"los poderes públicos mantendrán un régimen público de Seguridad Social para todos los ciudadanos, que garantice la asistencia y prestaciones sociales suficientes ante situaciones de necesidad, especialmente en caso de desempleo. La asistencia y prestaciones complementarias serán libres"*⁵⁸.

Social en el Código...cit., p. 29. Significativamente Tiedemann, K., *Lecciones de Derecho Penal económico*, Madrid, 1993, p. 133 y s., apunta que *"...la más joven Constitución española erige en mandato a los poderes públicos la defensa de la Seguridad Social..."* a la cual califica de bien jurídico constitucional *"...para cuya efectiva protección se deberá definir constitucionalmente y de manera imprescindible una medida criminal o al menos penal administrativa"*.

⁵⁷ Cfr. los arts. 39 (protección de la familia y de los hijos), 40 (distribución territorial y personal más justa de la renta, fomento de la formación profesional), 42 (salvaguardia de los derechos económicos y sociales de los trabajadores españoles en el extranjero), 48 (libre participación política, social, económica y cultural de la juventud), 49 (tratamiento, rehabilitación y amparo de los disminuidos físicos, sensoriales y psíquicos). La Constitución contiene, fuera de este capítulo III, otras referencias a la Seguridad Social, que evidencian una toma en consideración constante de la misma. Sobre ello, vid. García-Perrote Escartín, L., en De la Villa Gil, L.E. (dir.), *Derecho de la Seguridad Social*, Valencia, 1997, p. 54 y s.; Palomeque López, M.C., *"Los derechos a la Seguridad Social y a la salud en la Constitución"*, en AA.VV., *Derecho del Trabajo y de la Seguridad Social en la Constitución*, Madrid, 1980, p. 307.

⁵⁸ La Seguridad Social se consagra igualmente como derecho de toda persona en declaraciones internacionales de derechos ratificadas por España: en el art. 22 de la Declaración Universal de los Derechos Humanos proclamada por la Asamblea General de las Naciones Unidas el 10 de diciembre de 1948, y en el art. 9 del Pacto internacional de derechos sociales, económicos y culturales, firmado en Nueva York el 19 de diciembre de 1966. Ambas normas, por disposición

El hecho de que los preceptos constitucionales mencionados se encuentren en el cap. III, y que la protección otorgada a las disposiciones de este epígrafe por el art. 53 CE sea menor que la que se dispensa a otros derechos del Título I⁵⁹ podría llevar a pensar que son meras referencias programáticas, carentes de sustrato jurídico relevante. Ello llevaría a ver la presencia de la Seguridad Social en el texto constitucional como una simple mención de carácter político o ideológico. Nada más lejos de la realidad; los preceptos del cap. III -y, entre ellos, el art. 41- poseen normatividad y la eficacia jurídica propia de la norma suprema que los contiene⁶⁰. Vinculan a todos los poderes públicos, tal como expresamente dispone el primer inciso del art. 53.3 CE: *"el reconocimiento, el respeto y la protección de los principios reconocidos en el Capítulo Tercero informará la legislación positiva, la práctica judicial y la actuación de los poderes públicos"*. La trascendencia de los preceptos de este cap. III proviene igualmente del hecho de que son las normas que desarrollan y concretan el carácter de Estado Social que el art. 1.1 CE atribuye al Estado español⁶¹. En concreto, la Seguridad Social se presenta como uno de

del art. 10.2 de la Constitución, condicionarán la interpretación de los derechos y libertades constitucionalmente reconocidos. Asimismo, el Pacto internacional de derechos sociales, económicos y culturales, tras su ratificación por España el 13-IV-1977 y su posterior publicación oficial forma parte, de acuerdo con el art. 96.1 CE, del ordenamiento interno.

⁵⁹ Sobre ello vid. **Montoya Melgar, A.**, *"La protección constitucional de los derechos laborales"*, en AA.VV., *Derecho del Trabajo...cit.*, p. 272 y ss.

⁶⁰ Opinión pacífica de la doctrina constitucional. Vid., a modo de referencia, **De Esteban, J./González Trevijano, P.J.**, *Curso de Derecho Constitucional español II*, Madrid, 1993, p. 298 y s. Cfr., asimismo, **Palomeque López, C.**, *"Los derechos...cit."*, p. 335.

⁶¹ Cfr. **Cobrerros Mendazona, E.**, *"Reflexión general sobre la eficacia normativa de los principios constitucionales rectores de la política social y económica del Estado"*, en *Revista Vasca de Administración Pública*, nº 19, 1987, p. 30; **Garrorena Morales, A.**, *El Estado español como Estado Social y Democrático de Derecho*, Madrid, 1984, p. 81.

los elementos del contenido esencial de la función asistencial que corresponde a este tipo de Estado⁶².

Por otra parte, el deber de contribución equitativa a los gastos públicos, que también alcanza a la cotización a la Seguridad Social⁶³ y que se ve vulnerado por el fraude, es proclamado en el art. 31 CE, dentro de la sección II -"de los derechos y deberes de los ciudadanos"- del capítulo II -"derechos y libertades"- del Título I.

La Seguridad Social y las acciones que desarrolla aparecen como bienes jurídicos con un significativo refrendo constitucional. Unos objetos jurídicos cuya defensa habrá de articularse a través de la protección del patrimonio de la Seguridad Social y, en concreto, de las cotizaciones, que cumplen las trascendentales funciones de adquisición de recursos y de aplicación al desarrollo de las acciones de prestación.

En suma, ambos bienes jurídicos -patrimonio de la Seguridad Social y funciones de las cotizaciones- poseen los caracteres que los hacen merecedores de protección jurídico-penal.

A esta conclusión se llega, igualmente, desde un análisis que parta de la teoría general del Derecho Penal económico. Este sector del ordenamiento punitivo tiene como "...función primaria...", en palabras de PEDRAZZI⁶⁴, "...la protección de la "constitución

⁶² Cfr. Garrorena Morales, A., *El Estado...* cit., p. 83 y s.

⁶³ El deber de contribución a los gastos públicos se ha de articular, según el tenor literal del art. 31.1 CE, "...mediante un sistema tributario justo...". Ello no sitúa al margen de esta mención constitucional a la cotización a la Seguridad Social, por cuanto, de acuerdo con la doctrina mayoritaria, la naturaleza de esta obligación contributiva es propiamente tributaria. Vid., por todos, Martínez Lucas, J.A., "La obligación de cotizar en el sistema español de Seguridad Social", en Revista Española de Derecho del Trabajo, nº 73, 1995, p. 759 y ss.

Defienden expresamente el alcance del art. 31 CE a las cotizaciones Albiñana, C., *Sistema tributario español y comparado*, Madrid, 1986, p. 622; Ibáñez García, L., "La Ley de Presupuestos para 1992. Hito de adaptación del sistema impositivo de la Seguridad Social al orden constitucional", en Gaceta Fiscal, nº 95, 1992, p. 228.

⁶⁴ Pedrazzi, C., "El bien jurídico en los delitos económicos", en Barbero Santos, M. (ed.), *La reforma...* cit., p. 285.

*económica", es decir de las estructuras que caracterizan el modelo económico vigente en un determinado momento histórico", modelo que ha de encontrarse en la Constitución*⁶⁵. Desde esta perspectiva, la tutela penal del patrimonio de la Seguridad Social y de las funciones de las cotizaciones -parcela del Derecho Penal económico- se encuentra plenamente justificada, puesto que la consagración del sistema de protección social en nuestra norma suprema constituye un reflejo de la realidad socio-económica, en la cual la Seguridad Social contribuye, de modo indispensable, al mantenimiento del sistema socio-económico, coadyuvando a paliar, mediante una cierta redistribución de rentas, los graves desequilibrios y desigualdades que éste genera⁶⁶. Alrededor de este cometido central, la Seguridad Social, como uno de los instrumentos clave del sistema capitalista avanzado, se ve consagrada a cumplir una serie de importantes funciones económicas latentes: "...*restablecimiento del equilibrio producción-consumo alterado por el paro, la jubilación, etc.; mitigación de factores de tensión social; instrumento de la política económica; canalización del ahorro y la inversión, etc.*"⁶⁷. Parece defendible, por tanto, que estamos propiamente ante una estructura básica del sistema socio-económico español, merecedora de tutela jurídico-penal.

En suma, patrimonio de la Seguridad Social y funciones de las cotizaciones son objetos jurídicos con un adecuado soporte constitucional, valiosos por su trascendencia para el sistema social y, en concreto, para la mayoría de los ciudadanos. Estas

⁶⁵ Cfr. **Bajo Fernández, M.**, "Marco constitucional del Derecho Penal económico", en AA.VV., Comentarios a la legislación penal, tomo I, Madrid, 1982, p. 244; **Martos Núñez, J.A.**, *Derecho Penal económico*, Madrid, 1987, p. 250.

⁶⁶ Cfr. **Quintero Olivares, G.**, "Los delitos laborales: perspectivas de reforma", en AA.VV., *El nuevo Derecho Penal económico: aspectos fiscales y laborales*, Barcelona, 1986, p. 76, quien resalta el relevante papel que la Seguridad Social juega dentro del orden socioeconómico.

⁶⁷ **Alarcón Caracuel, M.R./González Ortega, S.**, *Compendio de Seguridad Social*, 4ª ed., Madrid, 1991, p. 31.

circunstancias llevan a una primera afirmación, provisional, de legitimidad de la intervención penal en materia de fraude en las cotizaciones.

II.2.- PROTECCIÓN DEL PATRIMONIO DE LA SEGURIDAD SOCIAL POR MEDIO DEL RÉGIMEN SANCIONADOR LABORAL E INSUFICIENCIA DE LAS SANCIONES LABORALES. IDONEIDAD Y FRAGMENTARIEDAD DE LA PROTECCIÓN PENAL.

El hecho de que un bien jurídico se presente como merecedor de tutela penal no resulta aún suficiente para legitimar la prohibición criminal. Ésta ha de mostrarse, asimismo, como necesaria⁶⁸.

El carácter de *ultima ratio*, predicado unánimemente del ordenamiento criminal por la doctrina, implica que el Derecho Penal ha de ser el último recurso al que acudir a falta de otros menos lesivos, pues si la protección de la sociedad y de los ciudadanos puede conseguirse con medios menos lesivos y graves que los penales, no es preciso ni se debe utilizar éstos⁶⁹. Por ello, la protección de tales intereses fundamentales habrá de articularse, primeramente, mediante el recurso a medidas extrajurídicas de solución de conflictos o a los instrumentos propios de otras ramas del ordenamiento jurídico, medios todos ellos menos incisivos que el recurso a la pena. Sólo si estos mecanismos de tutela

⁶⁸ Vid., por todos, Fernández Rodríguez, M.D., "Los límites...cit.", p. 98; García Rivas, N., *El poder punitivo en el Estado Democrático*, Cuenca, 1996, p. 55.

⁶⁹ Cfr. Luzón Peña, D.-M., *Curso de Derecho Penal .Parte General I*, Madrid, 1996, p. 82.

son insuficientes para reducir los comportamientos socialmente dañosos y mantenerlos dentro de unos límites soportables puede hablarse, en su caso, de necesidad de la prohibición penal⁷⁰.

Toda esta formulación del principio de subsidiariedad del Derecho Penal abre, en su aplicación a la materia objeto de estudio, un nuevo plano de análisis de la legitimación de la intervención punitiva: el de comprobar la posible suficiencia de los medio menos lesivos de defensa. En concreto, la perspectiva de examen se centra no en la existencia de un efectivo despliegue de alternativas de política social, por mucho que en todo caso éstas deban ser reclamadas, sino en la revisión del sistema sancionador laboral⁷¹ y en la evaluación de su suficiencia a la luz de la realidad y el alcance actual del fraude contributivo.

En el ordenamiento jurídico-laboral la protección del patrimonio de la Seguridad Social se articula a través de la Ley 8/1988, de 7 de abril, *sobre infracciones y sanciones en el orden social* (LISOS). Esta ley, que habiendo venido a reordenar la dispersión normativa anterior⁷² está perdiendo en los últimos tiempos su carácter de sede de

⁷⁰ Cfr. **García-Pablos, A.**, *Derecho Penal. Introducción*, Madrid, 1995, p. 276 y s.; **Mir Puig, S.**, *Derecho Penal. Parte General*, 4ª ed., Barcelona, 1996, p. 89; **Bajo Fernández, M.**, *Derecho...cit.*, p. 75.

⁷¹ **Valle Muñiz, J.M.**, "La criminalización...cit.", en *Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales*, p. 722, propone partir, en la criminalización de los fraudes de cotizaciones a la Seguridad Social, del sistema laboral de infracciones y sanciones, con el fin de homogeneizar los objetivos de tutela y de salvaguardar el principio de no contradicción valorativa entre las ramas del ordenamiento jurídico.

⁷² Cfr. **Oliet Pala, B.**, "Infracciones y sanciones en materia de Seguridad Social (Comentarios a la Ley 8/1988 de 7 de abril)", en *Actualidad Laboral*, 1989-I, p. 25 y s.; **Del Rey Guanter, S.**, *Potestad sancionadora de la Administración y jurisdicción penal en el orden social*, Madrid, 1990, p. 155 y ss.

Hasta el momento de promulgación de esta ley, el artículo 4º.1.1.n) del Reglamento de faltas y sanciones del Régimen General de 12 de septiembre de 1970 tipificaba como mera infracción leve el "no ingresar, en la forma y plazos procedentes, las cuotas correspondientes al Régimen General". La sanción, cuya insignificancia resultaba acorde con la clasificación dada al ilícito, era una multa de 500 a 5000 pesetas, pudiendo ser duplicada la cuantía en caso de

codificación de las disposiciones sancionadoras administrativas en materia laboral⁷³, dedica su capítulo III a las "*infracciones en materia de Seguridad Social*"⁷⁴, de las cuales

reincidencia (arts. 6º.1 y 6º.4).

Por otra parte, el art. 4º.1.3 de aquella norma tipificaba como infracción muy grave en su letra a) el "*retener indebidamente, no ingresándola dentro de plazo, la parte de cuota descontada a sus trabajadores*". La sanción prevista para esta infracción era la de multa de 100.000 a 500.000 pts., que podía duplicarse en caso de reincidencia (arts. 6º.3 y 6º.4).

⁷³ Cfr. **Gala Durán, C.**, *La responsabilidad empresarial por incumplimiento de las obligaciones de afiliación, alta y/o cotización a la Seguridad Social*, Pamplona, 1997, p. 219 y 269.

⁷⁴ La LISOS define tales infracciones, en su art. 12, como "*...las acciones y omisiones de los distintos sujetos responsables, a que se refiere el artículo 2º-2, contrarias a las disposiciones legales y reglamentarias que regulan el Sistema de la Seguridad Social, tipificadas y sancionadas como tales en la presente Ley*". Los sujetos responsables mencionados en el art. 2.2 son, en la materia que nos ocupa, los empresarios (tanto personas físicas como jurídicas o comunidades de bienes) y los trabajadores por cuenta ajena.

La exclusión de los convenios colectivos del conjunto de normas cuyo incumplimiento puede constituir infracción, habida cuenta de la posibilidad de prever en el marco de la negociación colectiva mejoras en las prestaciones, ha sido criticada por **García Blasco, J.**, "*El régimen...*" cit., p. 48; **Del Rey Guanter, S.**, "*Potestad...*" cit., p. 10; **Gala Durán, C.**, *La responsabilidad...* cit., p. 266 y ss. Los dos últimos autores fundamentan su crítica, entre otras razones, en la relevancia que han adquirido las mejoras voluntarias y la consiguiente trascendencia que implica la marginación del incumplimiento de las mismas del ámbito de infracciones laborales, así como en la paradoja que entraña que el incumplimiento de los convenios colectivos en materia de Seguridad Social no constituya infracción administrativa y sí, en cambio, pueda conformar en determinadas circunstancias el delito del art. 311.1º CP.

la sección primera tipifica las cometidas por "*empresarios o asimilados*"⁷⁵, dividiéndolas en leves, graves y muy graves.

De acuerdo con GALA DURÁN⁷⁶, este conjunto de infracciones protege, por una parte, los intereses del sistema de la Seguridad Social frente a comportamientos que atentan contra su buen funcionamiento, su financiación o la adecuada utilización de sus recursos, y por otra, los intereses de los trabajadores y beneficiarios, colectivos que ven menoscabados con tales conductas sus derechos de obtener prestaciones presentes o futuras.

El artículo 14 de la Ley contempla como faltas graves⁷⁷ las infracciones que implican un incumplimiento de las normas básicas de la relación laboral, normas que

⁷⁵ Como señala García Blasco, J., "*El régimen jurídico de las infracciones y sanciones en materia de Seguridad Social*", en Revista de Seguridad Social, nº 40, 1988, p. 50 y s.; *Infracciones...* cit., p. 105, entre los asimilados se incluyen, en determinados casos, los titulares del hogar familiar, las comunidades de bienes o los trabajadores autónomos.

Asimismo, en la medida en que el art. 12.1 Ley 14/1994, de 1 de junio, por la que se regulan las Empresas de Trabajo Temporal, hace responsable a la propia ETT del cumplimiento de las obligaciones con la Seguridad Social en caso de cesión de trabajadores a otra empresa usuaria, la ETT será también la responsable de las eventuales infracciones en materia de falta de afiliación, alta o cotización.

Por otra parte, Gala Durán, C., *La responsabilidad...* cit., p. 559 y s., y 564, llama la atención sobre el hecho de que el administrador, representante o gerente que lleva toda la gestión de la actividad productiva en nombre del empresario-persona física no está previsto como sujeto responsable a efectos sancionadores administrativos. Ello tiene una significativa relevancia práctica, particularmente en los casos en los que el empresario desconoce la actuación de su administrador, con lo cual -en opinión de la autora-, por faltar "*el requisito de culpabilidad*", no sería responsable; por este motivo GALA DURÁN aconseja reformar la regulación legal, de modo que se dé entrada a la responsabilidad de aquellos gestores empresariales.

⁷⁶ Gala Durán, C., *La responsabilidad...* cit., p. 295 y s., y 318, quien afirma que la perspectiva de protección adoptada de forma preponderante es la de salvaguarda del propio sistema, en detrimento de la centralidad de los intereses de los sujetos asegurados.

⁷⁷ Gala Durán, C., *La responsabilidad...* cit., p. 270, 274, y 278 y s., critica la calificación como infracciones *graves* de determinados incumplimientos en materia de afiliación y alta de trabajadores y de cotización, puesto que, en su opinión, el hecho de que tales faltas pudiesen hacer peligrar la obtención futura de prestaciones, constituye razón suficiente para reclamar su previsión como infracciones *muy graves*.

protegen los derechos básicos laborales de los trabajadores⁷⁸. Entre éstas se encuentra, a tenor del párrafo 1.5, el *"no ingresar, en la forma y plazo procedente, las cuotas correspondientes, que por todos los conceptos recauda el Sistema de la Seguridad Social"*⁷⁹, o *"no efectuar el ingreso en la cuantía debida, siempre que la falta de ingreso no obedezca a una situación extraordinaria de la empresa y no haya efectuado la presentación prevista en el número anterior"* -presentación de los documentos de cotización-⁸⁰. La infracción es entendida por VALLE MUÑIZ⁸¹ como una "elusión", es decir, como un *"...impago de la deuda por ocultación de los hechos que dieron lugar a su nacimiento o que impedirían la correcta determinación de la cuantía"*, puesto que al impago se añade el requisito de la no presentación de la documentación contributiva. El doble requisito conjunto exculpador de que la falta de ingreso *"no obedezca a una situación extraordinaria de la empresa"*⁸² y *"no haya efectuado la presentación de los*

⁷⁸ Cfr. Páramo Montero, P., *Responsabilidad empresarial*, 1ª ed., Valencia, 1995, p. 18.

⁷⁹ Además de este inciso, que ya de por sí impone la adopción de un concepto amplio de cuotas, el art. 14.2 LISOS asimila las infracciones en materia de Seguridad Social a las producidas respecto de otras cotizaciones que recaude el sistema.

⁸⁰ El sujeto que incumpla la obligación de cotización no sólo habrá de responder, en su caso, por la infracción prevista en este art. 14.1.5 LISOS, sino que para él subsiste la deuda contributiva incrementada con los recargos correspondientes y podrá ser responsable de las prestaciones a que se hubiere dado lugar durante el periodo de omisión contributiva.

⁸¹ Cfr. Valle Muñiz, J.M., *"La criminalización...cit."*, en Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales, p. 728.

⁸² García Blasco, J., *"El régimen...cit."*, p. 56, interpreta la noción *"situación extraordinaria de la empresa"* como *"...dificultades de tesorería u otro acontecimiento que pueda incidir sobre el cumplimiento de tal obligación y que no haya sido buscado expresamente con tal finalidad"*. La misma definición es aceptada por Gala Durán, C., *La responsabilidad...cit."*, p. 278, 311, y 584, quien destaca igualmente que la *"situación extraordinaria de la empresa"* es una cláusula general difícil de concretar y postula su interpretación restrictiva.

documentos" requiere para la inexistencia de responsabilidad -como indica entre otros DE VICENTE MARTÍNEZ⁸³- que concurren ambas circunstancias.

El número anterior del mismo artículo (por tanto, art. 14.1.4 LISOS) tipifica, igualmente como infracción grave, el "*no presentar, dentro del plazo reglamentario y para su sellado, los documentos de cotización cuando no se ingresen en tiempo las cuotas de la Seguridad Social, ni se haya solicitado aplazamiento de pago*"⁸⁴.

Las infracciones en materia de Seguridad Social calificadas como muy graves, es decir, aquellos ilícitos que, por su especial gravedad, están próximos o son concurrentes con las conductas sancionadas en el Derecho Penal o pueden afectar a derechos fundamentales y libertades públicas de los trabajadores⁸⁵, se prevén en el art. 15 de la LISOS. Su número 2 configura como infracción la conducta de "*retener indebidamente, no ingresándola dentro de plazo, la parte de cuota de Seguridad Social descontada a sus trabajadores*..."⁸⁶.

⁸³ DeVicente Martínez,R., *Delitos...*cit., p. 202; en el mismo sentido, Benita Fernández,F., *Infracciones y sanciones en el orden social*, Valladolid, 1997, p. 153 -fundamentando su opinión en el uso de la conjunción coordinativa "y"-; Fernández de Puelles,J./Sánchez Grandes,A., en De la Villa Gil,L.E.(dir.), *Derecho...*cit., p. 675. Opinión contraria parece mantener Gala Durán,C., *La responsabilidad...*cit., p. 311.

⁸⁴ Se prevé igualmente como infracción grave -sancionada con multa de 50.001 a 500.000 pts.- la conducta de "*no solicitar, en tiempo y forma, la afiliación inicial, así como no comunicar en iguales términos el alta de cada trabajador que ingresa...*" al servicio del empresario (art. 14.1.2 LISOS). Sobre tal infracción, vid. Valle Muñiz,J.M., "*La criminalización...*cit., en Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales, p. 725 y s.

⁸⁵ Cfr. Páramo Montero,P., *Responsabilidad...*cit., 1ª ed., p. 18.

⁸⁶ Valle Muñiz,J.M., "*La criminalización...*cit., en Anuario de Derecho Penal y Ciencias penales, p. 728 entiende que en la medida en que en el art. 14.1.5 se ha previsto como requisito negativo de la infracción la no concurrencia de una situación extraordinaria de la empresa y, en cambio, dicha previsión no se incluye en la falta del art. 15.2, en ésta se está dificultando la eventual apreciación de esta suerte de estado de necesidad, que sólo tendrá eficacia cuando la situación de crisis excepcional determina la inexistencia de alguno de los elementos de la infracción, como, p. ej., la efectividad de la retención de las cuotas obreras.

El número 6 del mismo artículo, por su parte, tipifica el *"efectuar declaraciones o consignar datos falsos o inexactos en los documentos de cotización que ocasionen deducciones fraudulentas en las cuotas a satisfacer a la Seguridad Social"*.

Otras conductas de disfrute indebido de bonificaciones y reducciones de cuotas aparecen recogidas, en atención a la caracterización de algunas de estas deducciones como medidas de fomento del empleo, en el capítulo IV de la LISOS, dedicado a las *"Infracciones en materia de empleo y prestaciones por desempleo"*⁸⁷. El art. 28.3 tipifica como infracción muy grave el *"obtener o disfrutar indebidamente de exenciones, bonificaciones o reducciones en las cuotas de la Seguridad Social, subvenciones u otras ayudas de fomento del empleo y formación profesional ocupacional, establecidas para las distintas modalidades de contratación o programas de apoyo a la creación de empleo"*. El número siguiente (art. 28.4 LISOS) otorga idéntica calificación a *"la no aplicación o las desviaciones en la aplicación de las ayudas de fomento del empleo, bonificaciones o subvenciones a la contratación laboral, así como a la formación profesional ocupacional concedidas, financiadas o garantizadas, en todo o en parte, por el Estado"*⁸⁸.

⁸⁷ Valle Muñoz, J.M., *"La criminalización...cit."*, en Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales, p. 729, indica que la infracción en materia de deducciones contributivas establecida en el art. 15.6 LISOS y las recogidas en el capítulo IV (arts. 28.3 y 28.4) han de aplicarse alternativamente, en función de la naturaleza de las deducciones indebidamente disfrutadas y del sistema de concesión atacado.

⁸⁸ Estas son las infracciones laborales más significativas en materia de omisión contributiva. No obstante, en el desarrollo de una conducta de impago de cuotas o de disfrute indebido de deducciones puede apreciarse la concurrencia de otros ilícitos, de diversa consideración: tanto leves (no exponer en el centro de trabajo el documento de cotización presentado o una copia, o no entregar la documentación a los delegados de personal o al comité de empresa [art. 13.2]; no comunicar en tiempo y forma las bajas de los trabajadores o las variaciones que les afecten [art. 13.3]; no facilitar a las entidades correspondientes los datos que estén obligados a proporcionar, omitirlos o consignarlos de forma inexacta [art. 13.4]) o graves (no solicitar la inscripción empresarial al inicio de la actividad [art. 14.1.1]; incumplir las obligaciones derivadas de la colaboración obligatoria con la Seguridad Social [art. 14.1.6]) como muy graves (incurrir en connivencia con sus trabajadores para eludir las obligaciones de Seguridad Social que les

La exigencia de un momento subjetivo de imputación como elemento esencial de los ilícitos administrativos de la LISOS divide a la doctrina. Si bien se ha señalado que la Ley opera tácitamente con un sistema de responsabilidad objetiva⁸⁹ -y que la presencia de intencionalidad o negligencia sólo funciona como criterio de agravación, en su caso, de la sanción-, la posición mayoritaria, corroborada por algunas resoluciones jurisprudenciales⁹⁰, se muestra proclive a requerir la concurrencia de dolo, culpa o negligencia para poder afirmar la existencia de una infracción⁹¹. Se sigue, de este modo,

correspondan [art. 15.3]; pactar con los trabajadores la renuncia a los derechos de Seguridad Social [art. 15.4]). Sobre ello, cfr. **Gala Durán, C.**, *La responsabilidad...* cit., p. 309 y ss.; **Pérez Manzano, M./Mercader Uguina, J.R.**, "El delito..." cit., en *Relaciones Laborales*, p. 50; "El delito..." cit., en *AA.VV., Comentarios...* cit., p. 234; **Valle Muñiz, J.M.**, "La criminalización..." cit., en *Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales*, p. 725 y s., -quien se muestra crítico con el régimen de infracciones y sanciones referidas a la omisión de los "actos de encuadramiento"-.

⁸⁹ Cfr. **Oliet Pala, B.**, "Infracciones..." cit., p. 26 y s.; **Del Rey Guanter, S.**, *Potestad...* cit., p. 246; y, en sentido crítico, **Nieto, A.**, *Derecho Administrativo sancionador*, Madrid, 1993, p. 292.

La propia LISOS establece en su art. 2, como hemos señalado, que junto a las personas físicas también pueden ser responsables las personas jurídicas y las comunidades de bienes, lo que ya impide operar en este ámbito con un principio de responsabilidad subjetiva idéntico al imperante en Derecho Penal.

⁹⁰ Vid., en este sentido, las SSTs de 9/II/1990 (RJA 10470), 8/III/1993 (RJA 1930), 3/IV/1996 (RJA 3584).

⁹¹ Cfr., entre otros, **Valverde Asencio, A.J.**, *La responsabilidad administrativa del empresario en la relación laboral*, Madrid, 1996, p. 93 y ss. -con significativas puntualizaciones-; **Gala Durán, C.**, *La responsabilidad...* cit., p. 233; **García Piqueras, M.**, "La potestad sancionadora de la Administración en el orden social. Apuntes para una construcción jurisprudencial", en *Revista de Trabajo y Seguridad Social*, n° 6, 1992, p. 17; **Martínez Lucas, J.A.**, "La aplicación de los principios constitucionales de fondo al sistema de infracciones y sanciones en el orden social", en *Actualidad Administrativa*, n° 21/1998, p. 458 y ss.; **Páramo Montero, P.**, "Comentario a la Ley 8/1988, de 7 de abril, sobre Infracciones y Sanciones en el Orden Social: infracción y responsabilidad", en *Revista Española de Derecho del Trabajo*, n° 54, 1992, p. 511 y s. Posición ambigua parece mantener **García Blasco, J.**, *Infracciones...* cit., p. 130 y s. No obstante, este autor (en "El régimen..." cit., p. 59 y ss.) defiende expresamente que la mayor parte de las infracciones muy graves del art. 15, y en concreto la de retención indebida de cuotas obreras y la de obtención fraudulenta de deducciones mediante falsificación o manipulación de la documentación contributiva, requieren como elemento de la infracción la intención defraudatoria del sujeto activo. La necesidad de voluntad fraudulenta en

la doctrina actualmente mayoritaria en el Derecho Administrativo sancionador, que habla de la vigencia en este ámbito normativo del *principio de culpabilidad*, con peculiaridades propias y distintivas de su noción en Derecho Penal⁹².

Los ilícitos graves se castigan, de acuerdo con el art. 37 LISOS, con multa de 50.001 a 500.000 pts. Los muy graves son sancionados con multa de 500.001 a 15.000.000 pts⁹³.

Todas las sanciones de multa se dividen, para su imposición, en tres grados: mínimo, medio y máximo⁹⁴. De este modo, en las infracciones graves el grado mínimo va de 50.001 a 100.000 pts., el medio de 100.001 a 250.000 pts. y el máximo de 250.001 a 500.000 pts. En las muy graves el mínimo abarca de 500.001 a 2.000.000 pts., el medio de 2.000.001 a 8.000.000 pts. y el máximo de 8.000.001 a 15.000.000 pts⁹⁵.

esa última infracción es puesta de manifiesto también por Gala Durán, C., *La responsabilidad...* cit., p. 288.

⁹² Vid., por todos, Nieto, A., *Derecho...* cit., p. 293 y ss.; Valverde Asencio, A. J., *La responsabilidad...* cit., p. 91 y ss.

⁹³ Los ilícitos leves se sancionan con multa que va de 5.000 a 10.000 pts. en su grado mínimo, de 10.001 a 25.000 pts. en el medio y de 25.001 a 50.000 pts. en el máximo.

⁹⁴ El art. 36.1 LISOS establece que para la graduación de las sanciones habrá de atenderse a los siguientes criterios: "...la negligencia o intencionalidad del sujeto infractor, fraude o connivencia, incumplimiento de las advertencias previas y requerimientos de la Inspección, cifra de negocios de la empresa, número de trabajadores afectados en su caso, perjuicio causado, cantidad defraudada".

La existencia de múltiples trabajadores afectados por el comportamiento ilícito funciona como criterio de graduación de la sanción, pero no determina, salvo en el supuesto de la infracción de falta de afiliación o alta de los trabajadores recogida en el art. 14.1.2, la concurrencia de una pluralidad de ilícitos. En este sentido, cfr. García Piqueras, M., *"La potestad..."* cit., p. 27; Páramo Montero, P., *Responsabilidad...* cit., 1ª ed., p. 24 y 35. De otra opinión sobre la pluralidad de ilícitos en el ámbito del art. 14.1.2, Gala Durán, C., *La responsabilidad...* cit., p. 309.

⁹⁵ Las autoridades administrativas competentes para la imposición de las sanciones pecuniarias, dependiendo de su cuantía, son: los Directores Provinciales del Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales para multas de hasta 1.000.000 pts.; los Directores Generales competentes por razón de la materia por sanciones hasta 5.000.000 pts.; el Ministro de Trabajo y Asuntos Sociales para

Si el empresario sancionado hubiere cometido una infracción "*...del mismo tipo y calificación...*" antes de que transcurriese un año desde la fecha en que la sanción adquirió firmeza en vía administrativa, se daría un supuesto de reincidencia, para el cual el art. 38 LISOS dispone que "*...la cuantía de las sanciones (...) podrá incrementarse hasta el duplo del grado de la sanción correspondiente a la infracción cometida, sin exceder en ningún caso del tope máximo de 15.000.000 de pesetas*".

Con todo, la cuantía de la sanción pecuniaria impuesta por los ilícitos previstos en los arts. 14.1.2, 14.1.4 y 14.1.5 LISOS se reduce automáticamente en un 50%⁹⁶ cuando, habiéndose formulado -al amparo del art. 31 LGSS- conjuntamente en documento único las actas de infracción y liquidación, el sujeto responsable da su conformidad a la liquidación practicada e ingresa el total de la deuda durante el mes siguiente a aquel en que se le notifica la resolución del expediente conjunto [art. 34.2 RPIS]⁹⁷.

sanciones de hasta 10.000.000 pts.; y el Consejo de Ministros para multas de hasta 15.000.000 pts. Las sanciones habrán de ser propuestas por la Inspección de Trabajo y Seguridad Social, salvo cuando la competencia sancionadora corresponda al Consejo de Ministros, en cuyo caso la proposición deberá provenir del Ministro de Trabajo y Asuntos Sociales (art. 47.1 LISOS). No obstante, esta atribución de competencias sancionadoras podrá verse modificada en las Comunidades Autónomas con competencia en materia de ejecución de la legislación laboral (arts. 47.3 LISOS y 4.2 RPIS).

Por otra parte, en los supuestos en que la comisión de las infracciones de los arts. 14.1.2, 14.1.4 y 14.1.5 dé lugar a la expedición de un acta de infracción y liquidación en documento conjunto, autoridad competente para la imposición de la sanción será, en todo caso, el Jefe de la Unidad de la Inspección de Trabajo y Seguridad Social de la respectiva Dirección Provincial de la TGSS (arts. 96.2 de la O. de 22 de febrero de 1996, que desarrolla el RGR, y 34.1 RPIS).

⁹⁶ **Gala Durán, C.**, *La responsabilidad...*cit., p. 315, critica esta reducción de la sanción, orientada a conseguir que el empresario, aún extemporáneamente, cumpla sus obligaciones; en opinión de la autora esta técnica quiebra la virtualidad preventivo-general de la tipificación, por lo que recomienda optar por la efectiva imposición de la totalidad de la sanción.

⁹⁷ El beneficio de la sanción reducida se pierde cuando el sujeto recurre la liquidación practicada. Esta circunstancia es criticada por **Carratalá Teruel, J.L.**, "*En torno al nuevo procedimiento sancionador por infracciones en el orden social*", en *Tribuna Social*, nº 66, 1996, p. 85, quien considera que penaliza la interposición de recursos, con lo que, de hecho, se ponen en cuestión las garantías de defensa del administrado en el marco del procedimiento sancionador.

Los ilícitos relativos a deducciones de cuotas consignados en los arts. 28.3 y 28.4 LISOS pueden recibir, junto a la multa que les corresponde como faltas muy graves, las sanciones accesorias establecidas específicamente para las infracciones del capítulo IV en el artículo 45 LISOS. En virtud de este precepto sobre los ilícitos reseñados recaerán las medidas de pérdida de las bonificaciones recibidas y devolución de las bonificaciones aplicadas incorrectamente, y podrán asimismo ser sancionados con la exclusión por un período máximo de un año de la posibilidad de acceder a tales deducciones⁹⁸.

En cualquier caso, la imposición de todas estas sanciones se ve limitada por la facultad discrecional otorgada por el art. 48 LISOS a la Inspección de Trabajo y Seguridad Social. Con base en este precepto, la Inspección podrá "...advertir y aconsejar..." al infractor "...en vez de incoar un procedimiento sancionador...", cuando las circunstancias del caso así lo recomienden⁹⁹ y siempre que no se deriven daños ni perjuicios directos a los trabajadores.

Las infracciones en materia de Seguridad Social prescriben a los cinco años de la fecha de la infracción. Los ilícitos en materia de empleo previstos en los arts. 28.3 y 28.4 lo harán a los tres años (arts. 4 LISOS y 7.1 RPIS)¹⁰⁰. En cualquier caso, las sanciones

⁹⁸ **García Blasco, J.**, *Infracciones...cit.*, p. 167, hace suya la consideración de que tales sanciones pueden constituir un campo de experimentación de medidas de nuevo tipo en el que se encuentre una mayor operatividad, para así completar y reforzar el régimen tradicional de sanciones, habida cuenta de que la pérdida de beneficios y ayudas puede revestir mayor trascendencia para el empresario que una multa.

⁹⁹ **García Blasco, J.**, *Infracciones...cit.*, p. 174, ante la falta de precisión de este requisito apunta que puede hacer referencia a un incumplimiento o inobservancia de exigencias o requisitos fácilmente subsanables.

¹⁰⁰ Los plazos de prescripción se interrumpen por las siguientes causas: a) por la notificación de un acta de infracción; b) por requerimiento de la Inspección de Trabajo y Seguridad Social; c) por orden de paralización de la propia Inspección; d) por el inicio, con conocimiento formal del sujeto, de actuación administrativa conducente a la comprobación de la infracción o de la deuda; e) por cualquier actuación del sujeto pasivo que implique reconocimiento de los hechos constitutivos de la infracción o de la deuda; f) por la interposición de reclamación o recurso de cualquier clase por parte de los afectados o de sus representantes; g) por la comunicación

prescriben a los cinco años, contados desde el día siguiente al de la resolución que las impone.

Éstos son, a grandes rasgos, los instrumentos jurídicos que pone en juego el Derecho Administrativo sancionador para reducir los comportamientos de fraude en las cotizaciones. A pesar de ellos, afirmar hoy que el fraude contributivo se encuentra establecido como una realidad cuasi "estructural" del mercado de trabajo no parece aventurado. Ni la temprana atención prestada al fenómeno que nos ocupa por el régimen sancionador laboral¹⁰¹ ni la disposición actual de tal régimen en un cuerpo normativo sistematizado, que abarca un amplio conjunto de conductas, han sido suficientes para reducir el fraude e inocuizar en gran medida su lesividad¹⁰².

trasladando las actuaciones al Ministerio Fiscal o al órgano judicial competente, cuando las infracciones pudiesen ser constitutivas de delito; h) en general, por cualquier causa admitida en Derecho.

¹⁰¹ Ya la Orden de 2 de febrero de 1940, referida al *subsidio de vejez*, tipificaba las conductas de impago de cuotas. Su art. 32 preveía como "*actos determinantes de sanción*", entre otros, "*la falta de cotización o su demora*" [letra b)], y "*el abono de cotizaciones que no corresponda a la totalidad de los trabajadores (...) por el tiempo que haya trabajado y en proporción a los salarios y sueldos percibidos*" [letra c)]. Ambas conductas se castigaban con multas que podían llegar al quíntuplo de las cuotas defraudadas, e incluso agravarse en los supuestos de reincidencia (art. 34).

¹⁰² Cfr. Fernández Domínguez, J.J./Martínez Barroso, M.R./Rodríguez Escanciano, S., "*La reducción...*" cit., p. 959 y s.; González Rus, J.J., "*La reforma de los delitos económicos y contra el patrimonio. Consideraciones críticas*", en Estudios Penales y Criminológicos, XVII, 1994, p. 184; "*Aproximación a los delitos contra el orden socioeconómico en el Proyecto de Código Penal de 1992*", en AA.VV., Hacia un Derecho... cit., p. 181; Higuera Guimerá, J.F., "*La protección penal de los derechos de los trabajadores en el Código Penal*", en Actualidad Penal, nº 6/1998, p. 113 y s.; Piñeyro de la Fuente, A.J., "*La problemática financiera de la Seguridad Social española. Notas económicas sobre una cuestión de pasado, presente y futuro*", en Relaciones Laborales, nº 12/1998, p. 56; cfr., asimismo, Dolz Lago, M.-J., "*El nuevo delito contra la Seguridad Social: primera aproximación*", en Revista de Trabajo y Seguridad Social, nº 19, 1995, p. 97 y s.; Agustí i Julià, J., en Rojo Torrecilla, E. (coord.), *Delitos...* cit., p. 296 y s., quien pone como ejemplo de la extensión del fraude un conocido caso descubierto en Barcelona de una red organizada de defraudación a la Seguridad Social en la que estaban involucrados 89 empresarios, inspectores de trabajo y graduados sociales, y que causó un perjuicio a la Seguridad Social por valor de 3600 millones pts. A casos similares hacen referencia

El fraude en las cotizaciones se encuentra instalado en el sistema productivo, afectando a múltiples sectores y niveles, y articulándose en prácticas defraudatorias diversas. El completo trabajo *Informe sobre el fraude en España*¹⁰³ las sistematiza en el siguiente elenco:

a) fraude en la inscripción: falta de inscripción de la empresa, omisión del alta de los trabajadores, altas y bajas sucesivas de trabajadores que permanecen en activo en la empresa sin solución de continuidad, alta en un Régimen distinto del que corresponde.

b) elusión mediante inscripción fraudulenta: inscripción como empresa nueva de una explotación que arrastra ya una deuda acumulada con la Seguridad Social.

c) fraude en la cotización: falta total de pago sin reconocimiento documental de la deuda; falta parcial de cotización por: pago de parte de la retribución al trabajador sin consignarlo en la nómina, consignación como gasto en la nómina de componentes salariales, pacto en convenio colectivo de no cotización por determinados componentes salariales; falta de cotización por conceptos salariales consignados en la propia nómina;

Rodríguez-Piñero Royo, M./Quintanar Díez, M., "El delito...cit., p. 142. Asimismo, el diario *La Voz de Galicia* de 31 de marzo de 1997 informa sobre la memoria correspondiente al año 1996 de la sección de investigación de la Seguridad Social, haciendo referencia a diversos casos investigados de defraudaciones superiores a 200 millones de pesetas.

La Unidad Especial para el estudio y propuesta de medidas para la prevención y corrección del fraude, *Informe...cit.*, p. 56 y s. pone de manifiesto que la modalidad de fraude que un mayor número de ciudadanos aprecia como "muy extendido" es el fraude contributivo empresarial. El trabajo revela asimismo que esta modalidad fraudulenta es percibida por la ciudadanía como la que está registrando un mayor crecimiento.

¹⁰³ Unidad especial para el estudio y propuesta de medidas para la prevención y corrección del fraude, *Informe...cit.*, p. 219 y ss. Cfr., asimismo, Blasco Lahoz, J.F., *La reforma de la Seguridad Social: el Pacto de Toledo y su desarrollo*, Valencia, 1997, p. 55 y ss.; Fernández Domínguez, J.J./Martínez Barroso, M.R./Rodríguez Escanciano, S., "La reducción...cit., p. 963 y s.; Fernández Domínguez, J.J./Martínez Barroso, M.R., "De las oportunidades perdidas en Seguridad Social por la ambigüedad y las urgencias políticas (a propósito del Acuerdo sobre consolidación y racionalización del sistema de Seguridad Social)", en *Revista Española de Derecho del Trabajo*, nº 81, 1997, p. 32; González Rabanal, M.C., *Los problemas de la Seguridad Social española*, Madrid, 1990, p. 134; Gonzalo González, B., "Las pensiones...cit., p. 142; Piñeyro de la Fuente, A.J., "La problemática...cit., p. 56.

cotización por un contrato a tiempo parcial cuando la ocupación se desarrolla a jornada completa; aplicación de un grupo de cotización inferior al que corresponde; errores intencionados en los documentos de cotización; aplicación de tipos de cotización inferiores a los que corresponden (cotización por horas extraordinarias no estructurales como si fuesen estructurales, declaración de actividades de menor riesgo que las verdaderamente realizadas para reducir la cotización por accidentes de trabajo y enfermedades profesionales); no cotización por toda la plantilla; ingreso de una cantidad menor de la debida.

d) beneficios indebidos: compensación indebida, o en mayor cuantía, en la liquidación de cuotas de las prestaciones de pago delegado; aplicación indebida, o en mayor cuantía, de bonificaciones o reducciones en la cotización.

Este planteamiento sobre la extensión del fraude podría ser gratuito o constituir simplemente un lugar común¹⁰⁴. Sin embargo, seguramente existen algunos argumentos que permiten fundamentarlo.

En primer lugar, un análisis de tipo macroeconómico sobre el incremento cuantitativo de las cotizaciones topa ya con un significativo espacio de fraude. En esta línea ha avanzado GONZÁLEZ RABANAL¹⁰⁵, la cual, a partir del estudio de la relación entre evolución de las cotizaciones e incremento del PIB, y considerando como

¹⁰⁴ La existencia de un importante volumen de fraude no sólo es -probablemente- una impresión generalizada, sino que casi podría calificarse de lugar común la afirmación, mantenida en diversos estudios, de que el trabajo irregular, y por lo tanto el fraude en las cotizaciones, unido a la crisis económica, ha crecido durante las últimas dos décadas. En este sentido, cfr. Agustí i Juliá, J., en Rojo Torrecilla, E. (coord.), *Delitos...* cit., p. 300; García de Blas, A./Ruesga Benito, S., "La economía..." cit., p. 95; Jódar Martínez, P./Lope Peña, A., *Con el agua...* cit., p. 34 y 203; Instituto Sindical de Estudios, *Evolución social en España. 1977-1987...* cit., p. 122 y ss., investigación en la cual tal afirmación se sustenta sobre la constatación de varias circunstancias que seguramente contribuyen de algún modo al crecimiento del fraude: la proliferación de situaciones de necesidad causadas por la crisis económica, el incremento grave del desempleo, la respuesta empresarial ante la competencia desleal de los patronos infractores, la descentralización productiva, el aumento de la oferta de trabajos a domicilio, etc.

¹⁰⁵ Cfr. González Rabanal, M.C., *Los problemas...* cit., p. 133 y s.

prácticamente constante la participación de los salarios en el PNB¹⁰⁶, constata que si, por un lado, la participación de los salarios en el PNB no ha experimentado cambios significativos; si, por otro lado, las autoridades al fijar los topes en las bases de cotización han seguido una marcada tendencia a hacerlos coincidir con los salarios realmente percibidos por los cotizantes del sistema, la caída de las cotizaciones con relación al PIB puede venir justificada por la instalación del fraude en el sistema.

Esta conclusión resulta refrendada por las cifras aportadas por diversos análisis estadísticos¹⁰⁷. Primeramente, por los datos de los descubiertos de cotización conocidos por la TGSS. Éstos revelan un muy destacable incremento de la morosidad a comienzos de la década de los 90 (prácticamente se triplica entre 1989 y 1993) para entrara en una fase de crecimiento más pausado los últimos años. Al final de cada ejercicio el importe de las certificaciones de descubierto en vigor era de¹⁰⁸:

¹⁰⁶ GONZÁLEZ RABANAL (*ibidem*) revela que durante los años 80, con la escasamente significativa excepción de 1983, 1988, 1989, el PIB creció porcentualmente por encima del incremento de las cotizaciones, en algunos años de forma muy relevante.

¹⁰⁷ Varios especialistas han puesto de relieve la insuficiencia de los enfoques meramente cuantitativos para comprender realidades tan complejas como la *economía sumergida*, el trabajo oculto, o el fraude a la Seguridad Social. Tales enfoques sólo sirven, de acuerdo con esta reflexión, para ratificar algo que ya es, de por sí, incuestionado: la notable magnitud de estos fenómenos. Más allá de ello habrá que acudir a los análisis cualitativos o desagregados, los cuales, acercándose al dónde, al cómo y al porqué, permiten abarcar mejor estas realidades. En este sentido, vid., por todos, Jódar Martínez, P./Lope Peña, A., *Con el agua...* cit., p. 200 y 203; Pahl, R., *Conclusions...* cit., p. 1 y s.; Ybarra, J.-A., *Diez...* cit., p. 293.

Aun teniendo en cuenta tal consideración y reconociendo la dificultad de esbozar una cuantificación, siquiera sea aproximada, del fraude contributivo, cabe apuntar algunas referencias numéricas. Entre éstas, vid. De Vicente Martínez, R., *Delitos...* cit., p. 106 y s., sobre el número de prácticas defraudatorias y el volumen de fraude descubiertos por la Inspección de Trabajo y Seguridad Social en la década de los años 80.

¹⁰⁸ Cfr. Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales, *Boletín Informativo de la Seguridad Social. Gestión económica*, octubre 1997, p. 260.

Año	Importe (en millones de pts.)	Nº de certificaciones de descubierto
1989	362.814	1.416.541
1990	443.041	1.548.775
1991	623.719	2.350.774
1992	782.633	2.898.976
1993	1.052.837	3.673.625
1994	1.245.652	4.115.502
1995	1.019.186	3.578.980
1996	1.270.954	4.356.770
1997 (julio)	1.311.468	4.423.460

A estas deudas de las empresas privadas hay que añadir los descubiertos de las Administraciones Públicas conocidos por la TGSS, que a 31/XII/1995 ascendían a 268.000 millones de pesetas¹⁰⁹.

El volumen de las actuaciones de la Inspección de Trabajo y Seguridad Social demuestra, en suma, que los impagos de cuotas no son en absoluto una realidad marginal¹¹⁰.

¹⁰⁹ Cfr. *Diario 16*, 17 de junio de 1996, en donde se indica que de los 1.019.186 millones de pesetas debidos entonces por las empresas privadas, el Ministerio de Trabajo y Seguridad Social estimaba incobrable aproximadamente el 50%.

El trabajo Instituto Sindical de Estudios, *Evolución social en España. 1990*, Madrid, 1992, p. 176, cifraba la deuda de las Administraciones Públicas con la Seguridad Social al inicio del año 1991 en 313.000 millones de pesetas.

¹¹⁰ El diario *El País* del 9 de agosto de 1995 publicó los datos relativos a las actuaciones realizadas por la Inspección de Trabajo y Seguridad Social durante 1994 y el primer semestre de 1995. En ese período se descubrieron infracciones en un 10% de las empresas inspeccionadas, al tiempo que los expedientes liquidatorios de cuotas debidas alcanzaron un montante de 114.274 millones de pesetas y los trabajadores clandestinos dados de alta en la Seguridad Social fueron 78.921 (lo que supuso para la institución unos ingresos por cuotas de 24.023 millones de pesetas).

No obstante, todas estas cifras, aun constituyendo unas cantidades destacables, tanto en términos absolutos, como en relación con el presupuesto de la Seguridad Social y con la parte que en él ocupan las cotizaciones¹¹¹, no representan más que los números de los impagos *descubiertos*. La parte desconocida del fraude aumentará, con seguridad, estas cifras.

Un extenso estudio sobre el mercado irregular de trabajo realizado en 1986 por el Centro de Investigaciones Sociológicas constituye un sólido indicio de esta circunstancia¹¹². A pesar de las dudas que han de acompañar a los datos sobre un fenómeno tan difícilmente calculable, y a pesar del significativo lapso de tiempo transcurrido, sus conclusiones pueden ser todavía objeto de reflexión, particularmente por el hecho de que un trabajo aún más completo las refrendaba, incluso reforzándolas, dos años después¹¹³.

Al mismo tiempo, en relación con estas actuaciones, la Inspección propuso sanciones por valor de 24.376 millones de pesetas.

Posteriormente el periódico *Diario 16* del 17 de junio de 1996 reveló un significativo incremento de las liquidaciones de cuotas, que durante todo el año 1995 ascendieron finalmente a 115.155 millones de pesetas.

¹¹¹ A modo de referencia, indicar que el presupuesto de ingresos de la Seguridad Social para 1997 era de 12.134.637 millones de pesetas, en el cual las cotizaciones sumaban 8.026.122 millones de pesetas (cfr. Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales, *Boletín...cit.*, p. 43).

¹¹² Vid. Centro de Investigaciones Sociológicas, *Condiciones de vida y trabajo en España*, Madrid, 1986, p. 85 y ss.; el análisis de este estudio en el trabajo Instituto Sindical de Estudios, *Evolución social en España. 1977-1987...cit.*, p. 121 y ss.; y Muro, J./Raymond, J.L./Toharia, L./Uriel, E., "Estimación del empleo irregular en la economía española", en AA.VV., *Estudios de Economía del Trabajo en España*. tomo III: el problema del paro, Madrid, 1991, p. 254 y ss.

¹¹³ Probablemente no sea descabellado pensar que en la medida en que los factores señalados como determinantes de la proliferación del mercado irregular (proceso de redefinición de los mecanismos de acumulación capitalista, crisis económica) han seguido presentes durante el tiempo transcurrido desde la elaboración del informe, no cabe operar hoy con la hipótesis de una trascendental reducción de las cantidades en él publicadas.

En la obra se cifraba el trabajo irregular en España en 2.258.000 ocupados¹¹⁴, lo que en aquel momento representaba un 18'4% del total de la ocupación y un 21'8 % del total de ocupados jurídicamente obligados a afiliarse a la Seguridad Social¹¹⁵. Esta cantidad global se subdividía¹¹⁶ en:

Categorías de irregularidad	Número de trabajadores	Porcentaje
<i>ocupados no inscritos</i>	1.482.000	65'6%
<i>ocupados inscritos que no cotizan</i>	344.000	15'2%
<i>asalariados que cotizan como autónomos (lo que permite a sus empresas eludir las cotizaciones por ellos debidas)</i>	199.000	8'8%
<i>perceptores del seguro de desempleo ocupados</i>	118.000	5'2%

¹¹⁴ Cfr. Centro de Investigaciones Sociológicas, *Condiciones...cit.*, p. 89.

¹¹⁵ Miguélez Lobo, F., *Irregular...cit.*, p. 16, cita varios estudios monográficos que han puesto de manifiesto que el índice de irregularidad es muy superior en determinadas regiones y sectores: más de un 80 % en las industrias de juguetes y de calzado en el País Valenciano, entre 25 % y 50% en la industria textil de Cataluña.

¹¹⁶ Cfr. Centro de Investigaciones Sociológicas, *Condiciones...cit.*, p. 91.

<i>autónomos que cotizan como asalariados (lo que les puede permitir, en determinados casos, abonar cotizaciones menores, y les da acceso a determinados beneficios prestacionales)</i>	115.000	5'1%
---	---------	------

El estudio llevado a cabo por algunos profesores poco después -en 1988- para completar las conclusiones del trabajo firmado por el organismo de investigaciones sociológicas, constató unas cifras de empleo irregular todavía más elevadas. Se calculaba entonces en 3.507.000 personas el número de trabajadores irregulares, lo que constituía el 27'1% de la población activa¹¹⁷. La desagregación de esta cifra arrojaba los siguientes datos¹¹⁸:

Categorías de irregularidad	Número de trabajadores	Porcentaje
<i>ocupados no inscritos</i>	+/- 2.465.000	70'3%
<i>ocupados inscritos que no cotizan</i>	+/- 445.000	12'7%
<i>asalariados que cotizan como autónomos</i>	+/- 190.000	5'4%

¹¹⁷ Cfr. Muro, J./Raymond, J.L./Toharia, L./Uriel, E., "Estimación...cit., p. 255 y ss.

¹¹⁸ Datos de elaboración propia a partir de las cantidades que facilitan Muro, J./Raymond, J.L./Toharia, L./Uriel, E., "Estimación...cit, p. 267 y 278.

<i>perceptores del seguro de desempleo ocupados</i>	+/- 307.000	8'5%
<i>autónomos que cotizan como asalariados</i>	+/- 100.000	2'8%

Las cifras de este estudio se mantienen en unos valores similares a los que, en fecha más próxima, ha manejado la Dirección General V (*de empleo, relaciones industriales y asuntos sociales*) de la Comisión Europea, y todavía notablemente por debajo de los publicados recientemente por algún especialista. Según el organismo comunitario, España se encuentra entre los países de la Unión Europea con un sector económico irregular de mayor tamaño, pues la *economía sumergida* ocupa en nuestro país a un 20% de la población activa¹¹⁹ y representa alrededor del 15% del PIB¹²⁰. Según un reputado profesor austriaco¹²¹, las cifras son aún mayores, puesto que España ocuparía

¹¹⁹ Lo que, tomando como base la población activa española del II trimestre de 1997 - 16.071.400 personas (cfr. **Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales**, *Boletín...cit.*, p. 292)-, supondría algo más de tres millones de trabajadores. Esta es precisamente la cifra de ocupados en la economía sumergida que considera el Centro de Investigaciones Sociológicas, según el diario *El Mundo* del 22 de diciembre de 1997.

Jódar Martínez,P./Lope Peña,A., *Con el agua...cit.*, p. 224, cifraban a mediados de los años 80 el volumen del empleo irregular en España entre un 15 y un 25 por ciento de la población activa. Ruesga Benito,S.M., *Al otro...cit.*, p. 63, calculaba para 1980 un índice entre el 9'6-11'3% de la población activa.

¹²⁰ El estudio, realizado para los antiguos doce miembros de la Comunidad Europea, equipara el tamaño del sector irregular español con el de Italia y sólo sitúa a ambos por detrás de Grecia. Vid. Morin,J., *"El trabajo...cit.*, p. 23 y s., quien también advierte de las dificultades que presenta elaborar un estudio cuantitativo certero y de la prudencia con que, por consiguiente, han de tomarse estos datos.

El estudio más reciente de la UE sobre la economía sumergida concluye, con escasa precisión, que la magnitud de este fenómeno en España se sitúa entre el 10-23% PIB, lo que lo coloca, en el ámbito de la Unión, tan sólo por detrás de Grecia e Italia. En este sentido, cfr. el diario *El Mundo* de 31 de marzo de 1998.

¹²¹ Cfr. Schneider,F., *"Der Umfang der Schattenwirtschaft (Pfusch) im Jahr 1997"*, (manuscrito citado con permiso del autor), p. 4.

en el ámbito de la OCDE el segundo puesto en cuanto al mayor tamaño del sector sumergido, con una medida -en 1994- del 22'3 % PIB.

Todas estas estadísticas constituyen únicamente trazos de aproximación a la magnitud del fraude en las cotizaciones. Sin embargo, semejantes trazos seguramente permiten esbozar dos conclusiones. En primer lugar, que el fraude contributivo no es desde luego un fenómeno ocasional o residual, sino que se encuentra notablemente extendido. En segundo lugar, que en su control no es posible apreciar una eficacia suficientemente significativa del régimen sancionador laboral. La insuficiencia de este régimen fundamenta, con pleno respeto al principio de subsidiariedad del Derecho Penal, la necesidad de la toma en consideración de los instrumentos penales.

Sin embargo, esta constatada necesidad no es todavía suficiente para afirmar la legitimidad de la prohibición penal en materia de fraude en las cotizaciones. Ésta no sólo ha de proyectarse sobre un bien jurídico merecedor de tutela penal y resultar necesaria, sino que, adicionalmente, ha de mostrarse como realmente idónea, por exigencia del principio de efectividad¹²². Ello exigiría realizar una constatación empírica, ceñida a esta materia concreta, de la efectividad de la intervención penal¹²³. Sin embargo, en el caso de comportamientos que nunca han sido criminalizados, tal análisis empírico ha de sustituirse, junto a la consideración del Derecho comparado, por una razonada previsión de adecuación de la respuesta penal a la luz de los fines que están llamadas a cumplir las sanciones punitivas, la cual podría llevar, en su caso, a desaconsejar la prohibición penal.

Sin embargo, en el estudio *Desigualdades territoriales en la economía sumergida*, presentado por investigadores de la Universidad de Zaragoza en julio de 1998, la economía sumergida se estimaba en España, para el año 1995, en un 14'1% PIB, mientras que el porcentaje de trabajadores irregulares ascendía en tal año al 18'1%. Sobre ello, cfr. los diarios *Heraldo de Aragón* de 9 de julio de 1998 y *La Voz de Galicia* de 17 de agosto de 1998.

¹²² Cfr. Fernández Rodríguez, M.D., "Los límites...cit., p. 101.

¹²³ Cfr. Ferrajoli, L., *Derecho...cit.*, p. 473 y 476; Octavio de Toledo y Ubieto, E., "Función...cit., p. 10; Silva Sánchez, J.M., *Aproximación...cit.*, p. 246 y 248.

En este caso, no obstante, se puede realizar un pronóstico de potencial idoneidad, según sus fines, de las consecuencias jurídicas penales. Y ello, en primer lugar, porque al igual que sucede respecto de otros delitos económicos, en este ámbito parece adecuado que la pena privativa de libertad ocupe un lugar central en el marco de penalidad. Por una parte, la pena de prisión se compadece bien con las exigencias de proporcionalidad con la gravedad del hecho y la culpabilidad del autor¹²⁴. Por otra, su presencia resulta acertada desde la consideración de los fines de prevención general, y ello en un doble sentido¹²⁵. En primer lugar, porque, debido a la posición social de los sujetos activos del delito, esta pena posee un muy notable efecto intimidante, como parecen haber demostrado los estudios sociológicos en la materia¹²⁶. En segundo lugar, porque puede resultar útil para realizar las funciones de prevención general positiva, en la medida en que contribuya, como apunta DE FIGUEIREDO DIAS¹²⁷, a desencadenar la transformación de las representaciones colectivas y de la conciencia comunitaria sobre el crimen económico¹²⁸.

¹²⁴ Cfr. Bajo Fernández, M./Suárez González, C., en Bajo Fernández, M./Pérez Manzano, M./Suárez González, C., *Manual...* cit., p. 592.

¹²⁵ Cfr. Bajo Fernández, M./Suárez González, C., en Bajo Fernández, M./Pérez Manzano, M./Suárez González, C., *Manual...* cit., p. 592; Quintero Olivares, G., "Sobre los presupuestos y limitaciones de la legislación penal económica", en AA.VV., *Estudios jurídicos en honor del Profesor Octavio Pérez-Vitoria*, tomo II, Barcelona, 1983, p. 792.

¹²⁶ Cfr. Fernández Albor, A./Martínez Pérez, C., *Delincuencia...* cit., p. 76; Tiedemann, K., *Poder económico y delito*, Barcelona, 1985, p. 160 y ss.; De Vicente Martínez, R., "Las consecuencias..." cit., p. 114.

¹²⁷ De Figueiredo Dias, J., "Breves considerações sobre o fundamento, o sentido e a aplicação das penas em Direito Penal económico", en AA.VV., *Direito Penal económico*, Coimbra, 1985, p. 32 y ss., y 39.

¹²⁸ En la misma línea cfr. Bueno Arús, F., "La protección penal del trabajador en la Propuesta de Anteproyecto del nuevo Código Penal de 1983", en *Actualidad Laboral*, 1986-I, p. 579.

De Vicente Martínez, R., *Los delitos contra la Seguridad Social en el Código...* cit., p. 30 advierte que optar por mantener el fraude en las cotizaciones como un mero ilícito administrativo podría fomentar en la sociedad la errónea idea de que tales comportamientos no

-en este caso, en concreto, sobre el fraude en las cotizaciones-. Por último, la pena privativa de libertad parece indicada también de acuerdo con los fines de prevención especial, por cuanto, a pesar de las autorizadas opiniones divergentes¹²⁹, seguramente cabe la resocialización del delincuente económico en la medida en que su elevada situación e imagen social no se corresponden con una adecuada socialización, sino con la adopción de un código ético que puede chocar e imponerse a intereses socialmente valorados¹³⁰. Además, la pena privativa de libertad no arrastra en este caso algunos de sus serios inconvenientes, puesto que en relación con los autores del fraude contributivo los efectos de estigmatización social y de conformación de una identidad delincuente, por sus personales características socio-económicas, se ven atenuados¹³¹. Asimismo, aun cuando ello constituye únicamente un juicio de valor, la previsión de una pena privativa de libertad, siempre que sea de una duración moderada, se ve legitimada también desde la perspectiva de la comparación del bien del que desposee con el bien lesionado por el fraude¹³².

detentan una particular lesividad. En el mismo sentido se manifiestan **Fernández Albor, A./Martínez Pérez, C.**, *Delincuencia...*cit., p. 69 y s.

De hecho, **KLATZMANN** en su estudio sobre el trabajo negro en Francia (*"El trabajo..."*cit., p. 236 y 239) apunta que uno de los motivos que favorece la proliferación de este tipo de empleo es el desconocimiento de la gravedad del ilícito, puesto que la inmensa mayoría de los empresarios y trabajadores son conscientes de que están incurriendo en una infracción pero sólo unos pocos saben que su conducta está sancionada con penas de prisión.

¹²⁹ Cfr., por todos, **Bajo Fernández, M.**, *Derecho...*cit., p. 28.

¹³⁰ Cfr., en este sentido, **Beristain, A.**, *Ciencia penal y Criminología*, Madrid, 1986, p. 191 y s.; **De Figueiredo Dias, J.**, *"Breves..."*cit., p. 37; **García-Pablos, A.**, *Problemas...*cit., p. 201; *"Reflexiones criminológicas y político-criminales sobre la criminalidad de 'cuello blanco'"*, en **Maier, J.B.J./Binder, A.M.** (comps.), *El Derecho Penal hoy. Homenaje al Prof. David Baigún*, Buenos Aires, 1995, p. 565.

¹³¹ Cfr. **De Figueiredo Dias, J.**, *"Breves..."*cit., p. 37 y s.; **De Vicente Martínez, R.**, *"Las consecuencias..."*cit., p. 114.

¹³² Criterio de legitimación, vinculado al denominado principio de proporcionalidad, que maneja especialmente la doctrina italiana. En este sentido, vid., por todos, **Ferrajoli, L.**,

Aceptada la adecuación de la pena privativa de libertad, no es ella desde luego la única sanción criminal que aparece como idónea contra este género de delincuencia económica.

La multa presenta la virtud de dirigirse contra el beneficio económico, objetivo pretendido por el sujeto, lo que hace aconsejable su establecimiento -en su caso, acompañada del comiso de las ganancias ilícitas- siempre que su cuantía se relacione, de forma proporcional, con el perjuicio causado¹³³. No obstante, la multa cuenta con notables deficiencias, que le impiden adquirir un papel más relevante que el de complemento de la pena de prisión. Por una parte, aun cuando su cuantía sea considerable, cabría la posibilidad de que las empresas con una asentada posición en el mercado la repercutiesen, tratándola como un factor más de los costos empresariales, sobre el precio final que deben abonar el consumidor o los clientes de la empresa, verdaderos perjudicados por la sanción¹³⁴. Del mismo modo, si la multa es abonada por la persona jurídica sería sufrida

Derecho...cit., p. 472 y s.

Obviamente, las demás sanciones penales, habida cuenta de la menor entidad de los bienes de que privan, se encuentran también plenamente justificadas desde este punto de vista.

Por otra parte, cabe añadir a favor de la toma en consideración de las penas de prisión el argumento de que la presencia de esta sanción puede verse igualmente aconsejada por la comparación con la penalidad prevista para otros ilícitos de la denominada criminalidad "convencional", que a todas luces detentan una menor dañosidad social. En este sentido, vid. **Baylos, A./Terradillos, J.**, *Derecho Penal del trabajo*, 1ª ed., Madrid, 1990, p. 196; **García-Pablos, A.**, *Problemas...cit.*, p. 198.

¹³³ Cfr., por todos, **Bernardi, A.**, "*Società commerciali e sistema sanzionatorio: prospettive di riforma*", en *Rivista trimestrale di Diritto Penal dell'economia*, 1990-I, p. 17 y s.; **González González, J.**, "*Consecuencias jurídico-penales aplicables a una persona jurídica en una futura reforma penal*", en AA.VV., *La responsabilidad penal de las sociedades. Actuación en nombre de otro. Responsabilidad de los consejos de administración. Responsabilidad de los subordinados*, 1994, p. 256; **Paliero, C.E.**, "*La sanción administrativa como medida moderna en la lucha contra la criminalidad económica*", en AA.VV., *Hacia un Derecho Penal económico europeo*, Madrid, 1995, p. 475 -en referencia a las multas administrativas-; **Terradillos Basoco, J.**, *Derecho Penal de la empresa*, Madrid, 1995, p. 61.

¹³⁴ Cfr., por todos, **Grilli, L.**, *Diritto Penale del lavoro*, Milano, 1985, p. 104; **Schünemann, B.**, "*Cuestiones básicas de dogmática jurídico penal y de política criminal acerca*

también por los socios no partícipes en el delito. En ambos supuestos estaríamos ante circunstancias que impedirían a la multa impuesta cumplir con los fines de la pena y que constituirían una vulneración del principio de la naturaleza personal de la responsabilidad penal¹³⁵.

Las inhabilitaciones profesionales han sido igualmente señaladas por algún analista como particularmente idóneas frente a una criminalidad que se sustenta sobre las cualidades profesionales de sus autores¹³⁶. Junto a ellas cabe, en fin, considerar positivamente la adopción de medidas de seguridad o consecuencias penales accesorias que, como la publicidad de la sentencia, la prohibición de obtener determinados beneficios o ayudas públicos, la suspensión de las actividades o la disolución de la sociedad mercantil -esta última con las cautelas que impone su particular gravedad-, se muestran en principio útiles para conjurar el fraude¹³⁷, pudiendo ser aplicadas incluso a la persona jurídica protagonista de la defraudación, lo que enfatiza su idoneidad.

Podría argumentarse que varias de estas consecuencias jurídicas se encuentran previstas en la legislación sobre infracciones laborales y que, por tanto, no es necesario recurrir a prohibiciones penales. Ciertamente es que el sistema sancionatorio administrativo

de la criminalidad de empresa", en Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales, 1988-II, p. 552; De Vicente Martínez, R., *Delitos...* cit., p. 65 y s.

¹³⁵ Tiedemann, K., *Poder...* cit., p. 170 señala, en esta línea, como defecto de la pena pecuniaria el hecho de que puede acabar siendo satisfecha no por el sujeto criminalmente responsable sino por la persona jurídica por la cual actúa.

¹³⁶ Cfr., por todos, González González, J., "Consecuencias..." cit., p. 257 y ss.; Silva Sánchez, J.-M., "Responsabilidad penal de las empresas y de sus órganos en Derecho español", en Silva Sánchez, J.-M. (ed.), *Fundamentos de un sistema europeo del Derecho Penal*, Barcelona, 1995, p. 365 y s.; Terradillos Basoco, J., *Derecho...* cit., p. 60; Tiedemann, K., "La criminalidad económica como objeto de investigación", en Cuadernos de Política Criminal, nº 19, 1983, p. 180.

¹³⁷ Cfr. Baylos, A./Terradillos, J., *Derecho...* cit., 1ª ed., p. 203; Fernández Albor, A./Martínez Pérez, C., *Delincuencia...* cit., p. 77 y s.; González González, J., "Consecuencias..." cit., p. 273 y s., y 279.

goza de una agilidad procedimental que impide prescindir de su concurso en la protección jurídica del patrimonio de la Seguridad Social. Sin embargo, su papel ha de quedar reservado al control de los comportamientos de menor gravedad. Y ello por sus propias limitaciones, que provienen tanto del escaso efecto intimidatorio que generan semejantes sanciones -derivado, entre otras razones, de la falta de publicidad en su tramitación e imposición¹³⁸- como del hecho de que su consecuencia jurídica básica, y castigo al que en realidad acude en todos los casos la LISOS, es la multa, que presenta los inconvenientes ya reseñados¹³⁹. La necesaria centralidad en el catálogo de sanciones idóneas de la pena privativa de libertad fundamenta, en cambio, la intervención punitiva.

Cabría, por último, argüir que la aceptación de instrumentos jurídico-penales, de este modo positivamente presentada, chocaría en la realidad con su ineficacia, demostrada ya por otras normas penales económicas, cuya escasa aplicación ha coexistido con una destacable "cifra negra" de comportamientos prohibidos¹⁴⁰. La efectiva inaplicación de

¹³⁸ Cfr. Tiedemann, K., *Lecciones...cit.*, p. 230 y s.

¹³⁹ Por lo demás, las estadísticas sobre infracciones en materia de cotizaciones comprobadas por la Inspección de Trabajo y sobre sanciones pecuniarias impuestas revelan que la cuantía de las multas ha sido sorprendentemente baja. Así, si bien la media de las mismas ha ascendido algo en los últimos años (en 1994 era de 50.217 pts.), en 1996 era sólo de 77.130 pts., y en 1997 se situó en 86.410 pts. Sobre tales estadísticas, vid. el diario *El País* de 21 de julio de 1997.

¹⁴⁰ Cfr., a modo de referencia, Conde-Pumpido Tourón, C., "La apropiación indebida de la cuota obrera de la Seguridad Social: ¿un delito invisible?", en AA.VV., *Protección...cit.*, p. 89 y s., y 97 y s., quien denuncia, en referencia a la retención indebida de cotizaciones -a la que califica de "delito invisible"- la divergencia entre frecuencia de comisión del ilícito y escasez de casos enjuiciados.

En la doctrina alemana Bente, U., *Die Strafbarkeit...cit.*, p. 95; Fritz, H.-J., *Die Selbstanzeige...cit.*, p. 6; Gribbohm, G., en AA.VV., *Strafgesetzbuch...cit.*, § 266a, NM 8; Maurach, R./Schroeder, F.-C./Maiwald, M., *Strafrecht...cit.*, p. 539, entienden que existe una considerable cifra negra de este delito. Sin embargo, el ilícito de retención de cotizaciones no aparece propiamente como un delito residual, sino que ocupa una posición significativa en las estadísticas criminales: en las dos últimas décadas el volumen de condenas anuales había venido oscilando en torno a las 1500, pero en los últimos años tal cifra ha ascendido hasta las 2000. Sobre estas estadísticas, cfr. Bente, U., *Die Strafbarkeit...cit.*, p. 160 y s.; Fisseler, M., *Die Strafbarkeit der Nichtzahlung von Beiträgen zur Sozialen Sicherung*, Würzburg, 1985, p. 3;

estas normas es consecuencia de la confluencia, desde diversos planos, de múltiples circunstancias. En este sentido se han señalado, con razón, la complejidad del sustrato fáctico de la infracción, que topa con órganos de persecución penal escasamente cualificados, la existencia de lagunas y defectos en la legislación, la previsión de sanciones inadecuadas, la deficiente colaboración entre los órganos administrativos y penales¹⁴¹, el recurso de los perjudicados antes a la jurisdicción social que a la penal -habida cuenta de la mayor celeridad de la primera¹⁴²- y, sobre todo, tres factores esenciales: la falta de voluntad política de prevenir este género de delincuencia¹⁴³; el hecho de que se trate de comportamientos que pueden resultar funcionales al sistema de acumulación capitalista¹⁴⁴; la escasa reacción social, derivada del distanciamiento entre autor y víctima, de la difuminación de la propia posición de víctima, y del contraste entre los estereotipos sociales de crimen y criminal y la realidad de la delincuencia económica, pero debida también al desarrollo de técnicas comunicativas de neutralización, que mediatizan la reacción social ocultando la dañosidad de los comportamientos delictivos¹⁴⁵.

Fritz, H.-J., *Die Selbstanzeige*...cit., p. 5 y s.; **Maurach, R./Schroeder, F.-C./Maiwald, M.**, *Strafrecht*...cit., p. 539; **Möhrenschlager, M.**, "Arbeitsengelt, Vorenthalten von (Beitragshinterziehung)", en AA.VV., *Handwörterbuch des Wirtschafts- und Steuerstrafrechts*, Heidelberg, 1990, p. 1; **Rönnau, T.**, "Die Strafbarkeit des Arbeitgebers gemäss § 266a I StGB in der Krise des Unternehmens", en *wistra*, 1997, p. 13; **Tag, B.**, *Das Vorenthalten von Arbeitnehmerbeiträgen zur Sozial- und Arbeitslosenversicherung*, Heidelberg, 1994, p. 29.

¹⁴¹ Circunstancias apuntadas por **Baylos, A./Terradillos, J.**, *Derecho*...cit., 1ª ed., p. 37, y 43 y s.; **Valeije Álvarez, I.**, "La imposición de condiciones laborales o de Seguridad Social en perjuicio de los trabajadores", en *Revista Galega de Dereito Social*, jul.-dic. 1993, p. 10 y ss.

¹⁴² Cfr. **Suanzes Pérez, F.**, "Delitos contra los derechos de los trabajadores", en AA.VV., *Delitos*...cit., p. 119.

¹⁴³ Cfr. **García-Pablos, A.**, *Problemas*...cit., p. 193; "Reflexiones...cit.", p. 559.

¹⁴⁴ Cfr. **Baratta, A.**, *Criminología crítica y crítica del Derecho Penal*, 4ª ed., México, 1993, p. 171 y s.

¹⁴⁵ Cfr. **García Pablos, A.**, *Problemas*...cit., p. 184 y ss; "Reflexiones...cit.", p. 550 y ss.; **Herrero Herrero, C.**, *Los delitos económicos. Perspectiva jurídica y criminológica*, Madrid,

Esta insignificante reacción social puede incidir en la desidia de las instancias de averiguación y, en particular, en la resistencia de los jueces a aplicar los tipos penales.

Todos ellos son atendibles motivos que contribuyen a analizar una limitada eficacia que no deslegitima la protección penal. Más bien, esta necesaria tutela requerirá el acompañamiento de medidas que garanticen la efectividad de su acción, como la perfección de los tipos penales y de la legislación procesal, la preparación técnica de los órganos de persecución¹⁴⁶ o, sobre todo, el desarrollo de estrategias comunicativas que, en el debate cultural, procuren una información no mediatizada y contribuyan con ello a ajustar la reacción social a la dañosidad individual y comunitaria del fraude contributivo¹⁴⁷. Todas estas medidas coadyuvarán a que la norma penal que criminalice los fraudes contributivos no termine respondiendo al paradigma de norma penal simbólica¹⁴⁸.

Las soluciones a la problemática del fraude en las cotizaciones habrán de buscarse, probablemente, por medio de medidas que contribuyan a la mejora de la gestión y recaudación de cuotas, al reforzamiento de los medios de inspección y a su coordinación con organismos encargados del control de otros géneros de fraude¹⁴⁹, y al fomento de la

1992, p. 578.

¹⁴⁶ Medidas propuestas por **García-Pablos, A.**, *Problemas...cit.*, p. 200 y s.

¹⁴⁷ Solución sugerida por **Baratta, A.**, *Criminología...cit.*, p. 218 y s.

¹⁴⁸ Es decir, de acuerdo con **Paliero, C.E.**, "*Il principio di effettività del Diritto Penale*", en *Rivista Italiana di Diritto e Procedura Penale*, 1990-2, p. 537, una norma penal por definición "no dispuesta" para conseguir el resultado (el fin) en ella manifestado, sino un fin distinto, que, siguiendo a **Baylos, A./Terradillos, J.**, *Derecho...cit.*, 1ª ed., p. 35, posiblemente podría adjetivarse como ideológico.

¹⁴⁹ Como ejemplo de este clase de soluciones, cabe citar que el Gobierno va a incluir en la ley de medidas fiscales, administrativas y del orden social que acompañará a la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1999 una norma según la cual la obtención de deducciones de cuotas se condicionará al suministro por parte de las empresas de datos sobre inscripción de la empresas, afiliación, altas y bajas de trabajadores. Sobre ello, cfr. el diario *El Mundo* de 19 de septiembre de 1998.

conciencia contributiva de los cotizantes¹⁵⁰. No obstante, el recurso al ordenamiento penal como medio de control del fraude contributivo, desde la consideración de la relevancia de los intereses tutelables, y de la necesidad e idoneidad de la intervención penal, se encuentra legitimado y aparece como adecuado¹⁵¹.

Por otra parte, de acuerdo con una acertada reflexión que apuntan Arroyo Zapatero, L., *Manual...* cit., p. 7, y Bajo Fernández, M./Suárez González, C., en Bajo Fernández, M./Pérez Manzano, M./Suárez González, C., *Manual...* cit., p. 587, la propia efectividad de la norma penal depende en este ámbito en gran medida de la existencia de un servicio de inspección eficiente que descubra las situaciones de fraude.

¹⁵⁰ Proponen algunas de estas medidas, entre otros, Fernández Domínguez, J.J./Martínez Barroso, M.R./Rodríguez Escanciano, S., "La reducción..." cit., p. 959 y 969.; Fernández Domínguez, J.J./Martínez Barroso, M.R., "De las oportunidades..." cit., p. 33; Fuentes Quintana, E. y Otros, "Estrategia para un tratamiento de la Seguridad Social española", en Papeles de Economía Española, nº 12-13, 1982, p. 75 y s.; De Vicente Martínez, R., *Los delitos contra la Seguridad Social en el Código...* cit., p. 15. Cfr., en la misma línea, la recomendación 5 (punto IX.5) del Informe de la Ponencia para el análisis de los problemas estructurales del sistema de la Seguridad Social y de las principales reformas que deberán acometerse - documento comúnmente denominado "Pacto de Toledo"-, aprobado por el Congreso de los Diputados en abril de 1995 (BOCG, sección Congreso, serie E, num. 134, 12 de abril de 1995, p. 16).

Por otra parte, junto a ello parece acertada la utilización de medidas de garantía de naturaleza civil previstas por la legislación laboral, como los mecanismos de responsabilidad solidaria o subsidiaria entre empresarios, y el aprovechamiento de los medios de autotutela obrera, en especial de la capacidad de control de los órganos y colectivos de defensa de los intereses de los trabajadores. Sobre ello, cfr. Del Rey Guanter, S., *Potestad...* cit., p. 195 y ss.

¹⁵¹ La gran mayoría de los analistas del delito de retención de cotizaciones obreras se han mostrado favorables a la criminalización de esta modalidad de fraude contributivo. En este sentido cfr., expresamente, entre otros, Conde-Pumpido Tourón, C., "Apropiación..." cit., p. 94; González Rus, J.J., en Carmona Salgado, C. y Otros, *Manual de Derecho Penal. Parte Especial*, tomo II, Madrid, 1992, p. 303; Martínez Pérez, C., "Apropiación de la cuota obrera de la Seguridad Social y apropiación de las cantidades retenidas en el I.R.P.F.", en AA.VV., *Protección...* cit., p. 80; De la Mata Barranco, N.J., *Tutela penal de la propiedad y delitos de apropiación*, Barcelona, 1994, p. 523 y 538. Pérez Royo, F., *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, Madrid, 1986, p. 87, reclamó expresamente, entre otros, la tipificación de la defraudación de cuotas. Igualmente la Unidad especial para el estudio y propuesta de medidas para la prevención y corrección del fraude, *Informe...* cit., p. 221 y 318, propone la tipificación expresa de la retención indebida de cuotas obreras y de la elusión de cuotas sin presentación de los documentos de cotización, ambas conductas a partir de una determinada cuantía. También se

Probablemente nadie puede pensar que el recurso a las normas penales constituya en este ámbito una panacea y, por tanto, que la prohibición vaya a hacer desaparecer una problemática tan seria y lesiva como el fraude en las cotizaciones¹⁵². En la reducción de estos comportamientos -como se acaba de apuntar- puede resultar igualmente eficaz la puesta en práctica de un riguroso control administrativo de los supuestos de infracción de menor gravedad¹⁵³. Junto a ello podría pensarse también en soluciones de política social, como, tal vez, medidas económicas de apoyo a las pequeñas unidades productivas

muestra expresamente favorable a la previsión de un delito contra la Seguridad Social **Gala Durán, C.**, *La responsabilidad...* cit., p. 590.

En una línea coincidente, la doctrina alemana ha defendido mayoritariamente la necesidad de la tipificación penal del fraude de cotizaciones. En este sentido, cfr. **Bente, U.**, *Die Strafbarkeit...* cit., p. 96; **Bottke, U.**, "Das Wirtschaftsstrafrecht in der Bundesrepublik Deutschland- Lösungen und Defizite", en *wistra*, 1991, p. 1; **Heitmann, K.**, "Soziale Sicherung der Arbeitnehmer", en **Müller-Gugenberger, C.** (ed.), *Wirtschaftsstrafrecht*, 2ª ed., Münster, 1992, p. 561; **Martens, H.-H.**, "Das neue Beitragsstrafrecht der Sozialversicherung", en *wistra*, 1986, p. 155; **Martens, H.-H./Wilde, K.**, *Strafrecht und Ordnungsrecht in der Sozialversicherung*, 4ª ed., Sankt Augustin, 1987, p. 76; **Maurach, R./Schroeder, F.-C./Maiwald, M.**, *Strafrecht...* cit., p. 539; **Möhrenschlager, M.**, "Der Regierungsentwurf eines Zweiten Gesetzes zur Bekämpfung der Wirtschaftskriminalität", en *wistra*, 1982, p. 207; **Weber, U.**, "Überlegungen zur Neugestaltung des Untreuesstrafrecht", en **AA.VV.**, *Festschrift für Eduard Dreher*, Berlin/New York, 1997, p. 568; "Das Zweite Gesetz zur Bekämpfung der Wirtschaftskriminalität (2. WiKG)", en *Neue Zeitschrift für Strafrecht*, 1986, p. 487.

¹⁵² Cfr., en el mismo sentido, **Valle Muñiz, J.M.**, "La criminalización..." cit., en *Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales*, p. 756. **Ruesga Benito, S.M.**, *Al otro...* cit., p. 108, expresa una reflexión en la misma línea.

¹⁵³ Cfr., en idéntico sentido, **Pérez Manzano, M./Mercader Uguina, J.R.**, "El delito..." cit., en *Relaciones Laborales*, p. 17; "El delito..." cit., en **AA.VV.**, *Comentarios...* cit., p. 174 y 232 - quienes reclaman la coordinación en la materia del régimen sancionador administrativo con el régimen penal-; **Valle Muñiz, J.M.**, "La criminalización..." cit., en *Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales*, p. 756. **Gala Durán, C.**, *La responsabilidad...* cit., p. 548, no sólo reclama la coordinación de la regulación penal con el régimen sancionador administrativo, sino también con la previsión en estos casos de la responsabilidad del empresario en orden al pago de las prestaciones de Seguridad Social.

que evitasen el recurso de éstas al fraude en situaciones de necesidad¹⁵⁴, o el fortalecimiento de los instrumentos de autotutela de los trabajadores¹⁵⁵.

No obstante, si la intervención punitiva no puede concebirse como una panacea, tampoco cabe colorearla con tintes catastrofistas, como instrumento sancionatorio ajeno a las relaciones económicas y laborales que generará, indefectiblemente, cierres de

¹⁵⁴ La Unidad especial para el estudio y propuesta de medidas para la prevención y corrección del fraude, *Informe...cit.*, p. 302 y s., propone un conjunto de medidas de este tipo.

¹⁵⁵ Cfr. Baylos, A./Terradillos, J., *Derecho...cit.*, 1ª ed., p. 37; Miguélez Lobo, F., *Irregular...cit.*, p. 35; Serrano Gómez, A., *Fraude tributario (delito fiscal)*, Madrid, 1977, p. 207. Por otra parte, Miguélez Lobo, F., "The role...cit.", p. 7, destaca que los sectores en los que existe una fuerte presencia sindical y en los que se hace uso de la negociación colectiva registran los menores niveles de empleo irregular.

En un orden de propuestas más genérico, cabe reseñar, por su razonabilidad, las principales medidas específicas que en orden a la reducción del fraude contributivo sugiere el completo y fundamentado estudio **Unidad especial para el estudio y propuesta de medidas para la prevención y corrección del fraude**, *Informe...cit.*, p. 315 y ss. El trabajo estructura las propuestas referidas a este género de fraude en lo siguientes apartados:

a) sobre sistemas de control y procedimiento: control sistemático de las relaciones nominales de trabajadores (documentos TC-2); planificación cuidada de la labor de la Inspección; fomento de la participación de los sindicatos y de los representantes de los trabajadores en el control del fraude; cotejo conjunto de nóminas y boletines de cotización; potenciación de las visitas selectivas de la Inspección a las empresas; seguimiento especial de las empresas que hayan sido previamente objeto de actas de liquidación o de infracción, o de altas de oficio; simplificación del procedimiento de pago de las cuotas; obligatoriedad del reconocimiento previo, por parte de las entidades gestoras, de las deducciones contributivas; simplificación del procedimiento de cálculo de cuotas y de la documentación contributiva; demanda ante la jurisdicción social de los convenios colectivos que tengan conceptos extrasalariales dudosos; continuación del proceso de unificación de las bases máximas de cotización.

b) de carácter normativo: reducción del abanico de epígrafes en la cotización por accidentes de trabajo y adecuación de las misma a la actividad verdaderamente realizada por el trabajador.

c) sobre el marco sancionador: *tipificación expresa de la retención indebida de cuotas obreras y de la elusión de cuotas sin presentación de la documentación contributiva, en ambos casos a partir de una determinada cuantía*, aumento de las sanciones administrativas por impago, incrementando su cuantía o convirtiéndolas en proporcionales respecto de la suma defraudada.

d) en materia de información: elaboración de un programa específico para el conocimiento del fraude; cotejo de los datos de cotización con los que se poseen en relación con el IRPF; coordinación a nivel informativo con otros organismos de control del fraude; concreción legal de las responsabilidades conjuntas en caso de sucesión de empresas.

empresas e incremento del desempleo¹⁵⁶. Parece, en cambio, más ajustado contemplarlo como medida de control de modos de actuación mercantil socialmente dañosos y vulneradores de los derechos de los trabajadores. La concurrencia de la sanción penal - que sólo se da en casos de fraude de una reseñable cuantía y no en los supuestos de mero impago- en la mayoría de los casos sólo tendrá como efecto la readecuación de la empresa al cumplimiento de los deberes laborales -de cotización, de condiciones de trabajo-, sobre todo en la medida en que los comportamientos delictivos se desarrollarán en el marco de agentes económicos de cierta entidad¹⁵⁷. No obstante, incluso en los casos excepcionales en que la sanción penal pueda determinar el término de la actividad empresarial seguramente estaremos, desde una perspectiva estructural, ante espacios del mercado que deben ser ocupados por otras empresas y trabajadores, con lo que difícilmente podrá hablarse de disminución global del empleo. Por otra parte, tampoco cabe acoger una simplista correspondencia lineal entre aparición del control penal y

¹⁵⁶ Cfr., en este sentido, **González Rus, J.J.**, *"La reforma...cit., p. 181 y s.; "Aproximación...cit., p. 184.*

¹⁵⁷ Con todo, ello no impide que en determinados casos concretos pueda producirse, como consecuencia de la ejecución de la sanción penal, el cierre de la empresa y el consiguiente pase a la situación de desempleo de sus trabajadores. Un paliativo de este efecto gravoso para el personal de empresa podría venir dado por el correspondiente expediente de regulación de empleo y el percibo del subsidio de paro. Sin embargo, las actuales condiciones de disfrute de la prestación por desempleo hacen que tal medida no sea suficiente, y la causación de perjuicios a los productores de la empresa entraría en contradicción con el hecho de que el delito del art. 307 CP toma en consideración -al menos como motivo de la criminalización- los derechos de los trabajadores. Por ello, quizás debería estudiarse el establecimiento de un fondo indemnizatorio para los casos en que la exigencia de responsabilidad penal acarree la pérdida de los puestos de trabajo. Como propuesta, podría pensarse en una suerte de prestación por paro forzoso vinculada a un programa de inserción laboral de los trabajadores, que podría ser financiado con cargo a las cotizaciones recuperadas como responsabilidad civil o incluso con cargo a la pena de multa.

No cabe descartar tampoco otras fórmulas de implicación de las Administraciones Públicas en orden a evitar el cierre de la empresa, como la intermediación para la búsqueda de un nuevo titular de la empresa o soluciones financieras (subvenciones, créditos a bajo interés) para posibilitar el reflotamiento de la misma, quizás incentivando la asunción de la gestión por parte de los trabajadores.

contracción de la inversión empresarial privada, puesto que esta variable depende de una multitud de factores y no sólo ni principalmente del control de comportamientos marginales.

Afirmada la legitimidad de la protección penal resulta todavía pertinente revisar, por último, los límites adicionales que a la misma establece el *carácter fragmentario del Derecho Penal*. Este postulado no exige sólo que el *ius puniendi* se despliegue para proteger únicamente los bienes jurídicos fundamentales para la convivencia social, sino que requiere que tales intereses sean tutelados penalmente sólo frente a las modalidades más peligrosas de ataque a los mismos¹⁵⁸.

Este principio abre el interrogante de determinar qué comportamientos lesivos para el patrimonio de la Seguridad Social deben ser objeto de la prohibición penal y cuáles han de permanecer al margen del ordenamiento punitivo, constituyendo en su caso ilícitos laborales.

Razonando sobre la necesidad de tutela penal del patrimonio de la Seguridad Social DE VICENTE MARTÍNEZ¹⁵⁹ ha denunciado como insuficiencia del CP de 1995 la ausencia de tipos penales que incidan sobre la realización del gasto de la Seguridad Social. La autora parte de la consideración de que los delitos contra la Seguridad Social han de proteger tanto lo que ella llama la "*función recaudatoria*" como lo que denomina la "*función financiera o de realización del gasto público*" y, comprobando que el injusto del art. 307 sólo tutela el primero de estos objetos jurídicos, pone de manifiesto la existencia de una laguna de protección. En concreto DE VICENTE MARTÍNEZ echa en falta la tipificación de dos conductas: el fraude en materia de prestaciones -crítica a la que

¹⁵⁸ Cfr., por todos, Cobo del Rosal, M./Vives Antón, T.S., *Derecho Penal. Parte General*, 4ª ed., Valencia, 1996, p. 78; Zugaldía Espinar, J.M., *Fundamentos de Derecho Penal. Parte General*, Valencia, 1993, p. 236 y s.

¹⁵⁹ De Vicente Martínez, R., *Los delitos contra la Seguridad Social en el Código...cit.*, p. 32 y ss.; *"Los delitos contra la Seguridad Social en el Proyecto...cit.*, p. 1151 y ss.

se suma un significado sector doctrinal-¹⁶⁰ y el fraude en materia de bonificaciones o reducciones de cuotas¹⁶¹.

Por lo que se refiere al primero de estos comportamientos, la analista reclama la creación de un delito de fraude de prestaciones, habida cuenta de la extensión de este proceder y de los perjuicios generados por el mismo, así como de la imposibilidad de integrarlo en el ámbito típico de la estafa¹⁶² y de la existencia de anteriores propuestas típicas prelegislativas¹⁶³. La figura propuesta habría de prohibir la conducta obrera de obtención fraudulenta de prestaciones por desempleo (o de las demás prestaciones de la

¹⁶⁰ **Moreno Cánoves, A./Ruiz Marco, F.**, *Delitos socioeconómicos*, Zaragoza, 1996, p. 472, se suman a la crítica de la ausencia de una tipificación expresa de los fraudes de prestaciones, a pesar de que reconocen que la concesión de éstas suele estar sujeta a rígidos controles administrativos y que generalmente no generan, considerados de forma individualizada, un perjuicio patrimonial destacable. En una línea de pensamiento similar cfr. **Moreno Márquez, A.M.**, "Delitos contra la Seguridad Social: el artículo 307 del nuevo Código Penal", en *Temas Laborales*, nº 37, 1996, p. 40, quien reclama la tipificación específica de estas conductas, y su sanción con una pena mayor que la del ilícito de estafa; **Muñoz Conde, F.**, *Derecho Penal...cit.*, 11ª ed., p. 909 y s., el cual muestra su sorpresa ante la no tipificación de diversos comportamientos dañinos -señaladamente el fraude de prestaciones- pues son éstos los que, en su opinión, más se dan en la práctica y los que más dificultades de calificación típica plantean; **Ferré Olivé, J.C.**, "Delito fiscal", en **Terradillos Basoco, J.M. (coord.)**, *Reforma penal y delitos contra el orden socio-económico*, Cádiz, 1995, p. 120, quien se lamenta de que no se hayan tipificado las conductas que atacan contra el sistema de gastos, tanto por la relevancia de estos comportamientos como por la inadecuación de los tipos patrimoniales.

¹⁶¹ El interrogante sobre la existencia o no de una laguna de protección en materia de fraudes de bonificaciones o reducciones de cuotas será abordado en el marco del análisis de las modalidades genéricas de conducta del art. 307 CP (vid. apartado VI.2.3.1.1.3.3).

¹⁶² En la misma línea, **Ferré Olivé, J.C.**, "Delitos contra la Seguridad Social", en **Terradillos Basoco, J. (ed.)**, *Derecho Penal del Trabajo y Derecho Administrativo sancionador*, Cádiz, 1993, p. 53, quien sostiene que los fraudes en materia de prestaciones no tienen cabida en el ilícito de estafa porque son delitos económicos y no patrimoniales. Cfr. igualmente, en este sentido de delimitación en virtud del bien jurídico, **Moreno Márquez, A.M.**, "Delitos...cit.", p. 40.

¹⁶³ Los delitos de fraude de prestaciones de la Seguridad Social y de ocupación de beneficiarios de prestaciones por desempleo se preveían, respectivamente, en los arts. 361 y 362 PLOCP 1980, y 292 y 293 PANCP 1983. Sobre ello, vid., por todos, **De Vicente Martínez, R.**, "Delitos...cit.", p. 301 y ss.

Seguridad Social) mediante el falseamiento de las condiciones requeridas para su concesión o mediante ocultamiento de las condiciones que la hubieran impedido o que prolongan indebidamente el disfrute de las prestaciones por desempleo (o por cualquier otra contingencia protegida)¹⁶⁴. Asimismo reclama la tipificación de la conducta del que empleare a trabajadores beneficiarios de prestaciones por desempleo en connivencia con estos últimos, con incumplimiento de las obligaciones legales¹⁶⁵.

En una línea de pensamiento paralela, y partiendo también de la idea de que el art. 307 CP protege el patrimonio de la Seguridad Social en su función recaudatoria, pero no incrimina las conductas que vulneran tal bien patrimonial en su función de gasto, VALLE MUÑIZ¹⁶⁶ ha lamentado la falta de prohibición en tal norma de los fraudes referidos a las subvenciones que el INEM o el INSS otorgan para determinados tipos de contratos, habida cuenta de que la finalidad de fomento del empleo que las orienta es la misma que anima las deducciones cuya defraudación se incrimina, por lo que reclama la inclusión de la mencionada especie de fraude en el tipo básico de delito contra la Seguridad Social¹⁶⁷.

Sobre la recomendación de DE VICENTE MARTÍNEZ hay que señalar que ciertamente alguno de los comportamientos que la autora integra en su propuesta de figura delictiva de obtención fraudulenta de prestaciones pueden presentar problemas a la hora de ser reconducidos al tipo de estafa -problemas que se centran básicamente en

¹⁶⁴ De Vicente Martínez, R., *Los delitos contra la Seguridad Social en el Código...* cit., p. 38 y s.; *Los delitos contra la Seguridad Social en el Proyecto...* cit., p. 1152.

¹⁶⁵ De Vicente Martínez, R., *Los delitos contra la Seguridad Social en el Código...* cit., p. 39; *Los delitos contra la Seguridad Social en el Proyecto...* cit., p. 1152. La autora desarrolla su propuesta de figuras delictivas en De Vicente Martínez, R., *Delitos...* cit., p. 314 y ss.

¹⁶⁶ Valle Muniz, J.M., *"La criminalización..."* cit., en *Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales*, p. 753 y s.

¹⁶⁷ Rodríguez-Piñero Royo, M./Quintanar Díez, M., *"El delito..."* cit., p. 151, señalan por su parte que los fraudes referidos a tales subvenciones podrán tal vez dar lugar a responsabilidad penal, pero no por el delito del art. 307 CP.

el elemento del engaño y en su nexo de imputación con el resultado desvalorado¹⁶⁸. Sin embargo, no es éste un planteamiento que no pueda matizarse¹⁶⁹. Y aquellas conductas que detentan una mayor sustancialidad de engaño, en principio más peligrosas para el bien jurídico y más dignas, por tanto, del reproche penal, quizás integran el tipo objetivo

¹⁶⁸ La autora parece, con todo, incurrir en una cierta contradicción cuando, tras señalar como motivo que impide la inserción de los fraudes de prestaciones en la estafa la imposibilidad de apreciar engaño bastante para provocar error en los supuestos de proceder negligente de la víctima, requiere del fraude en su propuesta de figura delictiva la capacidad generadora del error. Cfr. **De Vicente Martínez, R.**, *Delitos...cit.*, p. 310 y 315.

¹⁶⁹ Una corriente doctrinal sostiene que la conducta sustancialmente omisiva de no sacar de un error a otro puede constituir *engaño bastante* a los efectos del delito de estafa, lo que permitiría integrar en este tipo la prolongación indebida del disfrute de prestaciones. En esta línea dogmática cfr., entre otros, **Bajo Fernández, M./Pérez Manzano, M.**, en **Bajo Fernández, M./Pérez Manzano, M./Suárez González, C.**, *Manual...cit.*, p. 281; **Bustos Ramírez, J.**, *Manual de Derecho Penal. Parte Especial*, Barcelona, 1986, p. 227; **Gómez Benítez, J.M.**, "Función y contenido del error en el tipo de estafa", en *Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales*, 1985-II, p. 343 y s.; **González Rus, J.J.**, *Los intereses económicos de los consumidores. Protección penal*, Madrid, 1986, p. 282 y ss.

Arroyo Zapatero, L., "El 'ne bis in idem' en las infracciones al orden social, la prevención de riesgos laborales y los delitos contra los derechos de los trabajadores y la Seguridad Social", en **AA.VV.**, *Las fronteras del Código Penal de 1995 y el Derecho Administrativo sancionador*, Madrid, 1997, p. 304 y s.; **Bacigalupo, E.**, "Notas sobre la Propuesta de Anteproyecto de Código Penal", en *Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense*, monográfico nº 6, 1983, p. 73; **Escobar Jiménez, R.**, "El delito de defraudación a la Seguridad Social (art. 307 Código Penal)", en *Actualidad Jurídica Aranzadi*, nº 281, 1997, p. 4; en **AA.VV.**, *Código Penal de 1995 (Comentarios y jurisprudencia)*, Granada, 1998, p. 1440; **Foncillas Casaus, S.**, "El Derecho Penal como panacea. Un ejemplo: los 'delitos a la Seguridad Social' en el anteproyecto de reforma del Código Penal", en **Barbero Santos, M.** (ed.), *La reforma...cit.*, p. 327; **Morillas Cueva, L.**, "Los delitos laborales", en *Documentación Jurídica*, nº 37-40, 1983, p. 843 y s.; **Pérez Manzano, M./Mercader Uguina, J.R.**, "El delito...cit.", en *Relaciones Laborales*, p. 20, **Del Rey Guanter, S.**, *Potestad...cit.*, p. 402, sustentan la posición mayoritaria de que las conductas de obtención fraudulenta de prestaciones pueden ser penadas como estafa, tipo al que ya recurría el Decreto de 1 de marzo de 1937 (sobre ello, vid. **De Vicente Martínez, R.**, *Delitos...cit.*, p. 302).

Muñoz Conde, F., *Derecho...cit.*, 11ª ed., p. 910, por su parte, defiende la idea de que esta clase de fraudes está "...a caballo entre la estafa y la no 'intervención penal'..."

del delito de estafa¹⁷⁰. Junto a ello, destaca el hecho de que tras la reforma operada por la L.O. 6/1995, que añade las "ayudas" a los tradicionales objetos de la acción en la figura de fraude de subvenciones, parece defendible la sanción de la obtención fraudulenta de prestaciones de la Seguridad Social como ilícito del art. 308 CP¹⁷¹. No

¹⁷⁰ El TS ha sancionado fraudes de prestaciones de la Seguridad Social como estafa en diversas ocasiones: cfr. las SSTs de 30/XI/1992 [RJA 9573] (prestaciones por desempleo y salarios de tramitación derivados de expediente de regulación de empleo), 3/XII/1992 [RJA 9914] (prestación farmacéutica), 2/VII/1993 [RJA 5690] (prestación derivada de accidente laboral), 10/II/1995 [RJA 6369] (prestación por desempleo en el marco del Plan de Empleo Rural), 31/I/1996 [RJA 95] (prestación derivada de fallecimiento en accidente laboral), 8/III/1996 [RJA 2015] (prestación de desempleo en el marco del Plan de Empleo Rural).

No obstante, la STS de 25/III/1992 [RJA 2441] denegó la existencia de estafa, por falta de engaño suficiente, en un caso de disfrute de una prestación de jubilación al tiempo que se continuaba la actividad laboral. Además, lo que tiene mayor importancia, las recientes SSTs de 19/IV/1997 (RJA 3030); 4/VII/1997 (RJA 6236); 29/IX/1997 (RJA 6700) denegaron la aplicación del delito de estafa, entendiendo que si bien, desde la reforma operada por la L.O. 6/1995, el tipo de fraude de subvenciones es aplicable a estos casos, el principio de especialidad veda la aplicación de los estafa a defraudaciones de tal género que se mantengan en un cuantía inferior a la exigida por la norma del art. 308 CP.

¹⁷¹ Cfr., Bacigalupo Zapater, E., en Conde-Pumpido Ferreiro, C. (dir.), *Código Penal. Doctrina y jurisprudencia*, Madrid, 1997, tomo II, p. 3138; Gómez Rivero, M.C., *El fraude de subvenciones*, Valencia, 1996, p. 163 y s.; Sáinz-Cantero Caparrós, J.E., "El delito de fraude de subvenciones", en AA.VV., *Comentarios...cit.*, tomo XVIII, p. 312; Sánchez López, V., *El delito de fraude de subvenciones en el nuevo Código Penal*, Valencia, 1997, p. 222 y 310, quienes integran las prestaciones de Seguridad Social en el concepto de "ayudas" del art. 308 CP. La conclusión parece acertada, sobre todo desde el entendimiento de que la inclusión de las "ayudas" en el tipo obedece a la intención de ampliar el área típica. No obstante, parte de la fundamentación que expone GÓMEZ RIVERO para defender la inserción del fraude de prestaciones en el tipo del art. 308 (la idea de que resultaría inexplicable que el legislador sólo hubiese pretendido criminalizar los fraudes que afectan al ámbito de la recaudación y no los que se proyectan sobre el proceso de gasto, habida cuenta de que aquéllos no son los más frecuentes) es desde luego discutible. Parecen sostener una conclusión similar Arroyo Zapatero, L., "El 'ne bis in idem'...cit.", p. 304 y s.; Queralt Jiménez, J.J., *Derecho...cit.*, 3ª ed., p. 660. Este planteamiento doctrinal ha sido abiertamente corroborado por las SSTs 19/IV/1997 (RJA 3030); 4/VII/1997 (RJA 6236); 29/IX/1997 (RJA 6700), que entienden que las prestaciones por desempleo tienen cabida en el nuevo concepto amplio de "ayudas" y subvenciones, que, como establece el art. 82.1.a) LGP se definen como "...toda disposición gratuita de fondos públicos realizada por el Estado o sus organismos autónomos a favor de personas o entidades públicas o privadas, para fomentar una actividad de utilidad o interés social o para promover la

obstante, el límite cuantitativo recogido en el tipo (10 millones de pts.) relega la virtualidad de esta solución a un espacio marginal¹⁷², objeción a la que se añade que en principio la formulación típica no permite penar los casos de disfrute indebido de prestaciones por incumplimiento sobrevenido de condiciones¹⁷³.

Mas, al margen de las reflexiones sobre los delitos de los arts. 248 y 308 CP, los motivos por los que no cabe secundar la posición de DE VICENTE MARTÍNEZ se encuentran en el marco del principio de intervención mínima. Probablemente es la consideración de este postulado lo que lleva ya a la autora a especificar su tesis tipificadora en un doble sentido. Primeramente advierte que la criminalización no puede llevarse a cabo de forma indiscriminada, ya que en muchos casos el fraude es realizado

consecución de un fin público".

Con anterioridad a la redacción típica del delito de fraude de subvenciones y desgravaciones consagrada por la L.O. 6/1995 un importante sector doctrinal excluía de la noción "subvenciones" aquellas que tuviesen carácter cultural o social, con lo que se marginaba del área típica las prestaciones de Seguridad Social. Cfr., explícitamente, **Muñoz Conde, F.**, *Derecho Penal. Parte Especial*, 9ª ed., Valencia, 1993, p. 828 y s.

Por su parte, **Valle Muñoz, J.M.**, "La criminalización...cit.", en *Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales*, p. 754, afirma en relación al fraude de subvenciones para fomento de empleo cuya atipicidad a los efectos del art. 307 CP lamenta, que puede tener cabida -si bien con dificultades- en el ilícito del art. 308 CP.

¹⁷² Como reconocen **Asúa Batarrita, A.**, "El delito de fraude de subvenciones", en *AA.VV.*, *Comentarios...cit.*, tomo XVIII, p. 263; **Gómez Rivero, M.C.**, *El fraude...cit.*, p. 165; **Sáinz-Cantero Caparrós, J.E.**, "El delito...cit.", p. 314; **Valle Muñoz, J.M.**, "La criminalización...cit.", en *Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales*, p. 754 -éste en relación con el fraude de subvenciones otorgado para determinadas modalidades de contratación-. En particular, ésta es la razón por la que absuelve el TS a los procesados en el caso de la STS de 19/IV/1997 (RJA 3030).

¹⁷³ La conducta de incumplimiento de condiciones mediante alteración sustancial de los fines previstos, sólo será penalmente relevante, de acuerdo con el art. 308.2 CP, cuando se refiera a una "actividad subvencionada", con lo que mantiene en la atipicidad el proceder de tal índole concerniente a ayudas. Cfr. en este sentido, entre otros, **Martínez-Buján Pérez, C.**, *Los delitos...cit.*, p. 76; **Morales Prats, F.**, "art. 308", en **Quintero Olivares, G.** y **Otros**, *Comentarios...cit.*, p. 793 y s. De opinión contraria, **Gómez Rivero, M.C.**, *El fraude...cit.*, p. 275 y .

por sus autores "...en condiciones propias del estado de necesidad exculpante -por no cubrir el seguro las necesidades elementales-..."¹⁷⁴. Siguiendo esta reflexión, en segundo lugar, excluye del ámbito típico los casos de disfrute de una prestación por desempleo en los que el sujeto realice trabajos marginales que satisfagan una demanda doméstica¹⁷⁵.

Pero la consideración del carácter de *ultima ratio* del Derecho Penal debe llevar a plantear algunas indicaciones adicionales. Así, la insuficiencia e inadecuación del régimen sancionador laboral no puede ser en este caso afirmada de la misma forma en que se hacía en materia de fraude de cotizaciones¹⁷⁶. Y ello porque respecto de los supuestos de defraudación de prestaciones la LISOS dispone de un llamativamente amplio conjunto de infracciones y sanciones¹⁷⁷, y porque la multa no cuenta aquí -por lo que se refiere a

¹⁷⁴ De Vicente Martínez, R., *Los delitos contra la Seguridad Social en el Código...* cit., p. 38. Cfr., en sentido similar, Barbero Santos, M., "Los delitos contra el orden socio-económico: presupuestos", en AA.VV., *La reforma penal: cuatro cuestiones fundamentales*, Madrid, 1982, p. 159; Bueno Arús, F., "La protección..." cit., p. 630; Foncillas Casaus, S., "El Derecho..." cit., p. 327.

¹⁷⁵ Cfr. De Vicente Martínez, R., *Delitos...* cit., p. 312 y 317; "Los delitos contra la Seguridad Social en el Proyecto..." cit., p. 1152; *Los delitos contra la Seguridad Social en el Código...* cit., p. 38.

¹⁷⁶ Cfr. Baylos, A./Terradillos, J., *Derecho...* cit., 1ª ed., p. 175 y s.; Narváez Bermejo, M.A., *Delitos contra los derechos de los trabajadores y la Seguridad Social*, Valencia, 1997, p. 43 - quien defiende abiertamente la suficiencia de las sanciones administrativas-.

¹⁷⁷ Los beneficiarios que disfruten de forma fraudulenta de prestaciones de la Seguridad Social pueden cometer principalmente las siguientes infracciones: las faltas graves de los arts. 17 LISOS (realización de trabajos incompatibles con la prestación durante el disfrute de ésta) y 30.2.2 (percibo indebido de prestaciones por falta de comunicación de la baja en casos de suspensión o extinción del derecho o de pérdida de los requisitos para su disfrute); las faltas muy graves de los arts. 18 (aportación de datos o documentos falsos y la omisión de declaraciones obligatorias con el objetivo de obtener fraudulentamente prestaciones o prolongar indebidamente su disfrute), 30.3.1 (compatibilizar el percibo de prestaciones por desempleo con el trabajo), 30.3.2 (obtener fraudulentamente prestaciones de desempleo indebidas o superiores a las que correspondan), 30.3.3 (actuar en connivencia con el empresario para la obtención de prestaciones de desempleo indebidas).

La infracción grave del art. 17 se sanciona con pérdida de la prestación durante un periodo de tres meses. La infracción grave del art. 30.2.2 con la extinción de la prestación. Las muy graves

los fraudes realizados por los beneficiarios indebidos- con los inconvenientes señalados en el ámbito de las cotizaciones, por lo que puede ser utilizada como sanción básica¹⁷⁸. Refrendando estas impresiones, los pocos estudios estadísticos existentes ponen de

reciben la sanción de pérdida de la prestación durante un período de seis meses o de extinción de la misma; a ellas se puede añadir la de exclusión del derecho a percibir cualquier prestación durante un año. Consecuencia de todas las infracciones será, igualmente, el reintegro de las cantidades percibidas. La entidad gestora puede adoptar, en todo caso y durante la tramitación del procedimiento, la suspensión cautelar de la prestación (art. 46 LISOS).

Los empresarios que colaboren en la obtención por parte de sus empleados de prestaciones indebidas pueden realizar principalmente los siguientes ilícitos: las infracciones muy graves de los arts. 15.1 (ocupar, sin dar de alta en la Seguridad Social, a beneficiarios de prestaciones incompatibles con el trabajo), 15.3 (actuar en connivencia con los beneficiarios para la obtención de prestaciones indebidas), 15.5 (incrementar indebidamente la cotización del trabajador para obtener mejoras en las prestaciones), 29.3.1 (falsear documentos para que los trabajadores disfruten indebidamente prestaciones por desempleo), 29.3.2 (ocupar, sin dar de alta en la Seguridad Social, a beneficiarios de prestaciones por desempleo o actuar en connivencia con los trabajadores para la obtención indebida de esta clase de prestaciones), 29.3.3 (simular contratación con el objetivo de que los trabajadores obtengan indebidamente prestaciones por desempleo). De acuerdo con el art. 29.3.5 serán responsables solidarios a efectos de la infracción prevista en el art. 29.3.2 los empresarios que contraten o subcontraten obras o servicios en las cuales el contratista o subcontratista emplee, sin darlos de alta en la Seguridad Social, a trabajadores que perciben prestaciones por desempleo. La misma extensión de responsabilidad solidaria se prevé en el art. 15.7 para los empresarios que contraten o subcontraten la realización de obras o servicios con sujetos que cometan la infracción del art. 15.1.

Semejantes infracciones se sancionan con multa de 500.000 a 15.000.000 pts. (art. 37 LISOS). Los ilícitos de los arts. 15 y 29 llevarán aparejada la responsabilidad solidaria -junto con la del trabajador- en orden al reintegro de las cantidades indebidamente percibidas; responsabilidad solidaria que se extiende al empresario que contrate o subcontrate la realización de obras o servicios con la empresa infractora.

¹⁷⁸ Cabe reconocer que la multa no es utilizada por la LISOS en los fraudes de prestaciones cometidos por los beneficiarios. Sin embargo, esta ausencia de previsión de una sanción potencialmente idónea tal vez pueda verse como una muestra de que los medios jurídicos no penales de prevención de estos comportamientos todavía no han sido suficientemente utilizados, y más aconseja el establecimiento de multas para los beneficiarios en el marco de la LISOS que la criminalización de las conductas.

manifiesto la escasa significación cuantitativa del disfrute indebido de la prestación por desempleo en el marco genérico del fraude a la Seguridad Social¹⁷⁹.

Por otra parte, el requisito de fragmentariedad de la intervención punitiva exige moderación en la opción criminalizadora. Esta exigencia supone en la práctica que, aunque afirmásemos la presencia de una efectiva dañosidad merecedora de pena en los comportamientos de los beneficiarios indebidos de la prestación o de los empresarios que los ocupan, por criterios de justicia material¹⁸⁰ (que reclaman la correspondencia con el

¹⁷⁹ Cfr., como referencia aún válida a pesar del tiempo transcurrido desde su elaboración, el estudio **Centro de Investigaciones Sociológicas**, *Condiciones...* cit., p. 91, que muestra que el fraude referido a las prestaciones por desempleo representaba sólo el 5'2 % de las irregularidades detectadas. Es posible pensar que, en la medida en que desde la realización de este estudio se ha producido un endurecimiento de los requisitos de acceso a la prestación y una limitación de su cuantía y tiempo de disfrute, el número de supuestos fraudulentos y el perjuicio causado por ellos son todavía menores. Sobre el mencionado endurecimiento de las condiciones de la prestación vid. **Cebrián López, L. y Otros**, *Protección social y acceso al empleo*, Madrid, 1996, p. 25 y ss.; **Centre d'Estudis e Recerques Sindicals de la CNOC**, "Análisis del Decreto-Ley 1/1992 sobre desempleo", en *Mientras Tanto*, nº 50, 1992, p. 138 y ss; **Elvira, S.**, "Mercado de trabajo y protección al desempleo", en *AA.VV.*, *Mercado de trabajo y desempleo*, Madrid, 1995, p. 10 y ss.; **Sagardoy Bengoechea, J.A.**, "Papel de la Seguridad Social en la lucha contra el desempleo", en *Documentación Laboral*, nº 41, 1993, p. 24 y s.

Por otra parte, el diario *El País* del 26 de octubre de 1996 publicaba algunos resultados de la acción del Ministerio de Trabajo contra el fraude en las prestaciones sociales. Se destacaba que esta plan gubernamental había logrado un ahorro en subsidios y pensiones de 11.145 millones de pts., y que para 1997 se pretendía reducir el gasto en la prestación por desempleo en 160.000 millones de pts., pero no propiamente como consecuencia de la lucha contra el fraude en la misma, sino por medio del endurecimiento de las condiciones de su disfrute. Siendo estas cifras sin duda relevantes, su significación queda claramente en entredicho si se las confronta con los datos disponibles del fraude y la morosidad en la cotización.

Asimismo, puede resultar significativo el hecho de que, como revela el estudio **Unidad especial para el estudio y propuestas de medidas para la prevención y corrección del fraude**, *Informe...* cit., p. 56, diversas modalidades de fraude de prestaciones son las especies de fraude que un menor porcentaje de la población considera como "muy extendidas"; por el contrario, los distintos supuestos de fraude contributivo empresarial son los que se perciben en mayor medida como ampliamente extendidos.

¹⁸⁰ Las grandes diferencias que en los proyectos de CP de principios de los 80 separaban a las cantidades mencionadas en los tipos de defraudación de cotizaciones y de fraude de prestaciones fueron objeto de severas críticas por parte de varios autores, que veían en ellas una contradicción

delito del art. 307 CP) el ámbito típico debería limitarse a las defraudaciones superiores a quince millones pts., o -en caso de que se alegue que no pueden ser tratados del mismo modo un fraude que se desarrolla en el marco de la recaudación y otro que incide sobre el proceso de gasto- a las que excedan de una cantidad no demasiado inferior¹⁸¹. Y, si a estas cifras se les aplicasen los rígidos criterios de cuantificación recogidos en el art. 307.2, estaríamos ante una norma penal prácticamente inútil, por cuanto los fraudes de prestaciones sólo superarían el mencionado límite cuantitativo en casos muy excepcionales¹⁸².

Las exigencias dimanantes del principio de intervención mínima, y particularmente la necesidad de adecuar el límite de tipicidad al acogido en el art. 307 CP, llevan a considerar más adecuado que los comportamientos de disfrute indebido de prestaciones por desempleo -o de las restantes prestaciones de Seguridad Social-, los cuales en la mayoría de los casos causan un perjuicio de escasa cuantía¹⁸³, permanezcan exclusivamente como infracciones administrativas¹⁸⁴, sin perjuicio de que eventualmente

valorativa que rayaba en la "injusticia material". Cfr. **Barbero Santos, M.**, "Los delitos...cit.", p. 159; **Muñoz Conde, F.**, "La ideología de los delitos contra el orden socio-económico en el Proyecto de Ley Orgánica del Código Penal", en Cuadernos de Política Criminal, nº 16, 1982, p. 120; **Terradillos Basoco, J.**, "La satisfacción...cit.", p. 147; "Constitución y ley penal. La imposible convergencia", en Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid, monográfico nº 11, 1986, p. 662.

¹⁸¹ En una línea no tan precisada, pero sustancialmente coincidente, **Ferré Olivé, J.C.**, "Delitos...cit.", p. 53 requiere para la incriminación de estas conductas que "...el importe de la prestación recibida..." sea "...de mucha entidad desde la perspectiva cuantitativa...".

¹⁸² Cfr. **Dolz Lago, M.-J.**, "El nuevo...cit.", p. 101, quien apunta que si los fraudes de prestaciones han de adoptar el límite cuantitativo de 15 millones de pesetas su virtualidad práctica se muestra escasa, por lo que califica de "más operativo" su mantenimiento como infracción administrativa.

¹⁸³ A modo de referencia, cfr. las cuantías admitidas como defraudadas por las SSTs citadas en la nota 170 de este capítulo.

¹⁸⁴ Cfr., en contra de la tipificación de estas conductas, **Foncillas Casaus, S.**, "El Derecho...cit.", p. 326 y s.; **Pérez Manzano, M./Mercader Uguina, J.R.**, "El delito...cit.", en

pueda procederse en este marco a un endurecimiento de las sanciones. La conducta empresarial de ocupación de beneficiarios de prestaciones por desempleo sólo deberá ser objeto de atención penal en la medida en que se entienda que conforma un delito de defraudación de cotizaciones.

La posición crítica en relación con la creación de un tipo de fraude de prestaciones abre el camino a un esbozo más genérico de los efectos que genera la adecuación del ámbito de prohibición estudiado al postulado del carácter fragmentario del Derecho Penal. De acuerdo con uno de los aspectos de esta directriz las normas penales sólo deben prohibir las conductas más lesivas de los bienes que protegen.

En este caso, tomado el patrimonio de la Seguridad Social en su vertiente de recaudación de cotizaciones como objeto jurídico tutelable, y al margen de las concreciones que se realicen en el marco del análisis de los elementos del delito de defraudación contributiva, cabe adelantar algunas líneas que conforman una opción tipificadora prudente, limitada a los comportamientos lesivos de mayor gravedad.

En primer lugar, la norma no debe prohibir los simples impagos de cuotas, pues estos incumplimientos de la obligación de cotización no son especialmente peligrosos para el bien jurídico y frente a ellos la Administración de la Seguridad Social cuenta con un conjunto de medios de defensa (mecanismos de recaudación ejecutiva, recargos, sanciones laborales) que en principio parecen suficientes. Desde la perspectiva del riesgo para el objeto de tutela lo relevante, y por lo tanto lo que ha de ser incriminado, no es el impago sino la defraudación de cuotas, conducta -de la que, por otra parte, cabe predicar un mayor desvalor de acción- que al ocultar la deuda a la TGSS impide el despliegue de medidas no penales de protección del patrimonio¹⁸⁵.

Relaciones Laborales, p. 20; "El delito...cit., en AA.VV., "El delito...cit., p. 181, quienes apuntan que ello intensificaría las consecuencias lesivas de la crisis económica para los trabajadores. También, implícitamente, Narváez Bermejo, M.A., *Delitos...cit.*, p. 43.

¹⁸⁵ Opinión ampliamente compartida. Cfr., por todos, Pérez Manzano, M./Mercader Uguina, J.R., "El delito...cit., en Relaciones Laborales, p. 27 y ss.; "El delito...cit., en AA.VV.,

Junto a este criterio de limitación de la intervención punitiva se puede situar el de marginación del ámbito penal de los comportamientos imprudentes¹⁸⁶. Tal frontera de prohibición puede venir ya exigida por la mencionada configuración del tipo como una defraudación¹⁸⁷ y, al mismo tiempo, resulta acorde con la línea político-criminal adoptada

Comentarios...cit., p. 192 y 200. De **Vicente Martínez,R.**, *Delitos...*cit., p. 43 y s.; *Los delitos contra la Seguridad Social en el Proyecto...*cit., p. 1155; *Los delitos contra la Seguridad Social en el Código...*cit., p. 79, defiende la restricción del ámbito penal a las conductas fraudulentas, pero define el requisito del fraude como "intención de defraudar" y lo aúna con la exigencia de dolo, sosteniendo de este modo un factor de limitación sustancialmente subjetivo.

Valle Muñiz,J.M., "art. 307", en **Quintero Olivares,G. y Otros**, Comentarios a la Parte Especial del Derecho Penal, Pamplona, 1996, p. 772; *La criminalización...*cit., en **AA.VV.**, *Delitos...*cit., p. 181; *La criminalización...*cit., en Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales, p. 756, indica, en cambio, que desde un punto de vista político-criminal la exigencia de fraude resulta discutible, toda vez que existen otras configuraciones típicas legítimas: incriminar la elusión de cuotas o la obtención indebida de deducciones o devoluciones, optar por un adelantamiento de la barrera de protección mediante la creación de delitos obstáculo (peligro concreto o abstracto), despojar al tipo de la necesidad de afirmar un concreto resultado material y por tanto salvar posibles inconvenientes derivados de su ineludible imputación causal y jurídica, etc.

Coincidiendo sustancialmente con la línea de pensamiento de este autor, en el ordenamiento alemán la tipificación de impagos empresariales de cuotas no se ha hecho depender -en el § 266a StGB- de la concurrencia de fraude. Han parecido razones suficientes para entender que en la conducta patronal de omitir el pago de las cotizaciones obreras existe un grado de injusto propiamente penal el hecho de que se trata de un comportamiento en gran medida similar al de administración desleal de patrimonio ajeno, y la circunstancia de que la posición y los cometidos que incumben al empresario en materia de recaudación de cotizaciones tienen una naturaleza similar a la de las funciones públicas.

¹⁸⁶ Cfr., en este sentido, **Pérez Manzano,M./Mercader Uguina,J.R.**, *El delito...*cit., en Relaciones Laborales, p. 38; *El delito...*cit., en **AA.VV.**, Comentarios...cit., p. 214. De **Vicente Martínez,R.**, *Delitos...*cit., p. 249 y s., y *Los delitos contra la Seguridad Social en el Código...*cit., p. 93 y s.; y, en relación con el delito de defraudación tributaria, por todos, **Muñoz Conde,F.**, *El error en Derecho Penal*, Valencia, 1989, p. 107 y s.; **Pérez Royo,F.**, *Los delitos...*cit., p. 148.

Por el contrario, **Ferré Olivé,J.C.**, *Delitos...*cit., p. 49 entendía, *de lege ferenda*, que no existían en principio "inconvenientes" para crear modalidades típicas imprudentes.

¹⁸⁷ La doctrina ha señalado la incompatibilidad de la ejecución imprudente con las defraudaciones, debida particularmente a la necesaria concurrencia en éstas de ánimo de lucro. Cfr. **Antón Oneca,J.**, *Derecho Penal*, 2ª ed., Madrid, 1986, p. 251 y, en relación con el delito

en relación con los delitos imprudentes por el Código Penal de 1995, el cual al acoger un sistema de *numerus clausus* ha restringido su incriminación a un grupo de ilícitos graves¹⁸⁸.

Por último, la necesidad de excluir del ámbito típico las conductas que, aun constituyendo verdaderas defraudaciones, causan un perjuicio insignificante, aconseja introducir en la figura delictiva un límite cuantitativo de tipicidad. Este elemento puede resultar aceptable, pese a lo arbitrario y por tanto criticable de su elección, en la medida en que no es el único criterio de limitación de la intervención punitiva, sino un factor ulterior que acompaña a otros dotados de una mayor sustancialidad de injusto¹⁸⁹. El establecimiento de un límite cuantitativo no sólo da adecuada respuesta, como queda dicho, a los supuestos de escasa relevancia sino que puede resultar recomendable para coordinar la opción típica con el delito de defraudación tributaria, que recoge un límite similar¹⁹⁰.

de defraudación tributaria, **Rodríguez Mourullo, G.**, "El nuevo delito fiscal", en AA.VV., Comentarios a la legislación penal, tomo II, Madrid, 1983, p. 277.

¹⁸⁸ Cfr. **Luzón Peña, D.-M.**, *Curso...cit.*, p. 524.

No cabe desconocer, con todo, la trascendencia que puede tener, particularmente en relación con la apreciación de errores de tipo vencibles, esta opción por un tipo penal exclusivamente doloso. En este sentido, cfr., entre otros, **Muñoz Conde, F.**, *El error...cit.*, p. 97.

¹⁸⁹ La utilización de límites cuantitativos de delimitación entre los ilícitos administrativos y los ilícitos penales ha sido ampliamente criticada; diversos autores han señalado con razón sus inconvenientes: la arbitrariedad de su fijación, su escasa sustancialidad de injusto, la incidencia sobre las cantidades elegidas de la inflación, etc. Sobre estas críticas vid. **De Vicente Martínez, R.**, *Delitos...cit.*, p. 241 y ss.; *Los delitos contra la Seguridad Social en el Código...cit.*, p. 78 y s.; **Pérez Manzano, M./Mercader Uguina, J.R.**, "El delito...cit.", en AA.VV., *Comentarios...cit.*, p. 209, -quienes consideran innecesario el establecimiento en el delito del art. 307 de un límite cuantitativo-; **Tiedemann, K.**, "Introducción", en **Arroyo Zapatero, L./Tiedemann, K. (ed.)**, *Estudios de Derecho Penal económico*, Cuenca, 1994, p. 13.

¹⁹⁰ Cfr., en el mismo sentido, **De Vicente Martínez, R.**, *Delitos...cit.*, p. 247 y s.; "Protección penal del trabajo y de la Seguridad Social", en **Arroyo Zapatero, L./Tiedemann, K. (ed.)**, *Estudios...cit.*, p. 106; "Los delitos contra la Seguridad Social en el Proyecto...cit.", p. 1156; *Los delitos contra la Seguridad Social...cit.*, p. 80.

Estas tres directrices -exigencia de un comportamiento fraudulento, marginación de las conductas imprudentes, establecimiento de un límite cuantitativo de tipicidad- pueden servir de criterios de orientación de una prohibición penal ajustada al principio de intervención mínima.

III.3.- ARTICULACIÓN DE LAS SANCIONES LABORALES Y PENALES. EL PRINCIPIO *NON BIS IN IDEM*.

Tras haber repasado las realidades y las valoraciones que fundamentan la legitimidad de la intervención penal en materia de fraude de cotizaciones, parece adecuado atender a las cuestiones que suscita la articulación de los dos niveles de protección jurídico-sancionatoria del patrimonio de la Seguridad Social: el régimen sancionador laboral y el Derecho Penal.

En principio, el reparto de cometidos de tutela de estos dos sectores del ordenamiento puede venir dirigido por la idea, defendida por la doctrina mayoritaria¹⁹¹, de que entre infracción administrativa e infracción penal no existe una diferencia ontológica, sino simplemente cuantitativa -y desde luego formal-, en función de la

¹⁹¹ Vid., por todos, **Bajo Fernández, M.**, *Derecho...* cit., p. 92; **Cerezo Mir, J.**, "Límites entre el Derecho Penal y el Derecho Administrativo", en *Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales*, 1975-II, p. 165 y s.; **Cobo del Rosal, M./Vives Antón, T.S.**, *Derecho Penal...* cit., p. 51 y s.; **Jescheck, H.-H.**, *Tratado de Derecho Penal. Parte General*, vol. I, Barcelona, 1981, p. 81; **Martínez Pérez, C.**, "La inflación del Derecho Penal y del Derecho Administrativo", en *Estudios Penales y Criminológicos*, VI, 1983, p. 205; **Righi, E.**, *Derecho Penal económico comparado*, Madrid, 1991, p. 300 y s.

gravedad del hecho. De este modo, la norma penal está llamada a prevenir las conductas que encierran una mayor lesividad para el bien jurídico garantizado mientras que la norma administrativa se orienta al control de otros comportamientos que, afectando a ese bien jurídico, carecen de la lesividad de los primeros. Esta directriz, que resulta igualmente acorde con el carácter fragmentario del Derecho Penal, puede ser adecuada para delimitar los campos de acción de Derecho Administrativo sancionador y Derecho Penal sobre el fraude de cotizaciones.

Manteniendo tal idea de partida cabe confrontar los ilícitos de la LISOS que atienden a la elusión de cotizaciones y a la obtención indebida de deducciones y el delito del art. 307 CP, con el objeto de deslindar sus respectivos campos de intervención y los posibles espacios de confluencia. La observación del tenor literal de estas infracciones parece ya indicar que no responden exactamente a los mismos supuestos de hecho¹⁹².

Los ilícitos administrativos de la LISOS se articulan como medios de control de conductas (falta de pago de cotizaciones empresariales o de cuotas obreras previamente descontadas, disfrute indebido de bonificaciones o reducciones de cuotas, etc.) que reducen indebidamente la deuda contributiva o, en su caso, que preparan o acompañan a esta reducción. Estas normas van dirigidas principalmente a los meros impagos de cuotas, que constituyen simples supuestos de morosidad.

Por su parte, la norma del art. 307 CP, dentro de ese conjunto genérico de conductas prohibidas por la LISOS, se despliega frente a aquellas que detentan un mayor peligro para el patrimonio de la Seguridad Social. En primer lugar, no sanciona -en general- la reducción de la deuda de cotización, sino la defraudación de cuotas (realizada, en todo caso, a través de alguna de las tres modalidades de acción típicas). En segundo lugar, la norma no conmina penalmente todas las defraudaciones de cuotas, sino sólo aquellas que superen los 15 millones de pesetas.

¹⁹² Cfr. Pérez Manzano, M./Mercader Uguina, J.R., "El delito...cit., en Relaciones Laborales, p. 49.

Por consiguiente, todo el variado grupo de comportamientos que, determinando una reducción indebida de la deuda de cotización, no pueden reputarse fraudulentos, así como las defraudaciones que no alcancen el mencionado límite cuantitativo son objeto de control por parte del régimen sancionador laboral. Las defraudaciones que por medio de la elusión de cuotas, del disfrute indebido de deducciones o de la obtención indebida de devoluciones generen un perjuicio superior a 15 millones de pesetas serán objeto en principio de sanción penal pero, en caso de que no se verifiquen todos los elementos del injusto penal, podrán ser castigadas con arreglo a la LISOS.

La posible convergencia de injustos laborales y penales sobre un mismo comportamiento y la circunstancia mencionada de que ambas clases de ilícitos no son cualitativamente diferentes, determinan la virtualidad en este ámbito del principio "*non bis in idem*"¹⁹³. Esta regla jurídica, siguiendo a grandes rasgos a DEL REY GUANTER¹⁹⁴,

¹⁹³ La aplicación del principio *non bis in idem* a las relaciones entre Derecho Penal y Derecho Administrativo sancionador tiene en la identidad cualitativa de los ilícitos un fundamento básico. En este sentido, vid. Casabó Ruiz, J.-R., en Córdoba Roda, J./Rodríguez Mourullo, G./Del Toro Marzal, A./Casabó Ruiz, J.-R., *Comentarios al Código Penal. tomo II*, Barcelona, 1972, p. 85 y s.; García Albero, R., "*Non bis in idem*" material y concurso de leyes penales, Barcelona, 1995, p. 90 y s.; Nieto, A., *Derecho...cit.*, p. 348; Trayter Jiménez, J.M., "*Sanción penal-sanción administrativa: el principio 'non bis in idem' en la jurisprudencia*", en Poder Judicial, nº 22, 1991, p. 115.

¹⁹⁴ Del Rey Guanter, S., *Potestad...cit.*, p. 111. Este autor señala que la doctrina del TC sobre el principio puede expresarse en los siguientes puntos: a) se trata de "...un principio general del Derecho (...); b) es un principio que se aplica en todas las ramas jurídicas punitivas, tanto respecto a cada una de ellas en particular, como en sus relaciones entre sí, encontrándose "una de sus más conocidas manifestaciones" y aplicándose "sobre todo" a la relación entre sanciones administrativas y sanciones penales; c) dicho principio exige para su aplicación una identidad de "sujeto, hecho y fundamento"; d) se trata de un principio que posee tanto una dimensión sustancial como procedimental; en la primera prohíbe que cuando se dé aquella identidad (...) "recaiga duplicidad de sanciones", aplicándose, en virtud de la subordinación de la potestad sancionadora administrativa a la jurisdicción penal, la que imponga esta última; en la segunda (...), "la imposibilidad de que los órganos de la Administración lleven a cabo actuaciones o procedimientos sancionadores en aquellos casos en que los hechos puedan ser constitutivos de delito o falta según el Código penal o las leyes penales especiales, mientras la autoridad judicial no se halla pronunciado sobre él", debiendo respetar la autoridad administrativa, cuando actúe

puede ser definida como *"...principio general del Derecho que (...) prohíbe la aplicación de dos o más sanciones o de dos o más procesos o procedimientos, sea en uno o más órdenes jurídicos sancionadores, cuando se dé una identidad de sujetos, hechos y fundamento..."*.

En lo que se refiere a la relación entre ilícitos penales y administrativos en materia de Seguridad Social, tal principio se ve consagrado por el artículo 3 LISOS, el cual en sus dos primeros párrafos establece:

"1. En los supuestos en que las infracciones pudieran ser constitutivas de delito, la Administración pasará el tanto de culpa al órgano judicial competente o al Ministerio Fiscal y se abstendrá de seguir el procedimiento sancionador mientras la Autoridad Judicial no dicte sentencia firme o resolución que ponga fin al procedimiento.

*2. De no haberse estimado la existencia de delito la Administración continuará el expediente sancionador en base a los hechos que los Tribunales hayan considerado probados"*¹⁹⁵.

De forma más completa y precisa desarrolla el principio el art. 5 RPIS, el cual dispone:

"1. Cuando la Inspección actuante o el órgano al que corresponda resolver el expediente sancionador entienda que las infracciones pueden ser constitutivas de delito,

'a posteriori', el "planteamiento fáctico" que aquélla haya realizado; y e) el principio de referencia no es aplicable, respecto a la relación sanción administrativa-sanción penal, cuando estemos ante una "relación de supremacía especial" de la Administración..." (p. 101 y s.).

¹⁹⁵ La virtualidad del principio *"non bis in idem"* no ha sido siempre expuesta y defendida con la misma claridad. De hecho, la tradicional dicción de la normativa de Seguridad Social (aún hoy mantenida en el art. 104.3 LGSS) que, en relación con el empresario que habiendo descontado a sus trabajadores las cantidades correspondientes a cuotas obreras no las ingresa, aseveraba *"...incurrirá en responsabilidad frente a sus trabajadores y ante las Entidades Gestoras afectadas, sin perjuicio de las responsabilidades penal y administrativa que procedan"* (en expresión en este caso del art. 25.3 Orden 28 de diciembre de 1966), dejaba espacio para la duda. En este sentido, Fina Sanglas, A., *"Infracciones delictivas de carácter laboral"*, en Revista Jurídica de Cataluña, nº 1, 1970, p. 105, afirmaba expresamente que cabía la imposición concurrente sobre un mismo hecho de sanción administrativa y sanción penal.

lo comunicará al Ministerio Fiscal y se abstendrá de seguir el procedimiento administrativo sancionador (...) que corresponda a los mismos hechos, hasta que el Ministerio Fiscal, en su caso, resuelva no interponer acción, o sea firme la sentencia o auto de sobreseimiento que dicte la autoridad judicial, y solicitará, de dicho órgano judicial, la notificación del resultado(...)

También se suspenderá el procedimiento administrativo cuando, no mediando dicha comunicación, se venga en conocimiento de la existencia de actuaciones penales por los mismos hechos y fundamento en relación al mismo presunto responsable.(...)

3. La condena por delito en sentencia firme excluirá la imposición de sanción administrativa por los mismos hechos que hayan sido considerados probados siempre que concurra, además, identidad de sujeto y fundamento, sin perjuicio de la liquidación de cuotas a la Seguridad Social y demás conceptos de recaudación conjunta, y de la exigencia de reintegro de las ayudas, bonificaciones o de las prestaciones sociales indebidamente percibidas, si procediese".

En virtud de estas disposiciones, que contemplando los supuestos de concurrencia de órdenes sancionadores establecen la subordinación de la administrativa a la penal, cuando en el curso de un procedimiento sancionador la autoridad laboral o el inspector de trabajo aprecien indicios de eventual comisión de un delito habrán de remitir las actuaciones al órgano judicial competente o al Ministerio Fiscal¹⁹⁶, paralizándose el

¹⁹⁶ Obviamente, la subordinación mencionada implica también que cuando ya esté en curso un proceso penal, es decir, cuando el procedimiento criminal se haya iniciado sin que la *notitia criminis* proviniese de la Administración laboral, no pueda iniciarse, ni continuarse, un expediente administrativo sancionador por los mismos hechos hasta que aquél haya llegado a su término, como establece el art. 5.1 RPIS.

García Blasco, J., *Infracciones...cit.*, p. 201, sostiene que si la Administración inicia un procedimiento sancionador cuando se esté desarrollando el proceso penal, o no remite el expediente cuando debiera hacerlo, estará actuando con "incompetencia manifiesta", lo que determina de acuerdo con el actual art. 62 b) de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, la nulidad de pleno derecho de las actuaciones. En la misma línea, **Martínez Lucas, J.A.**, *El delito de apropiación indebida de la cuota obrera de la Seguridad Social. Régimen legal. Criterios*

procedimiento administrativo sancionador hasta que se lleve a término la vía judicial penal¹⁹⁷.

La apreciación de los indicios de infracción penal exigirá el desarrollo de actuaciones inspectoras que reúnan el material informativo suficiente tanto para valorar adecuadamente si los hechos investigados pueden constituir delito como para aportar elementos de prueba idóneos al proceso penal¹⁹⁸. La remisión de las actuaciones

jurisprudenciales, Valencia, 1995, p. 59, no sólo sostiene la nulidad de las actuaciones administrativas sancionadoras, sino que apunta la posibilidad de apreciar la eventual comisión por parte de las autoridades y funcionarios administrativos de un delito de usurpación de funciones judiciales (art. 508.1 CP). El autor afirma que, en cualquier caso, no queda vedada la posibilidad de imponer la sanción penal, por la prevalencia de la jurisdicción penal que establece el art. 10.2 LP PJ.

Si la mencionada nulidad de las actuaciones no es instada o, en su caso, no es apreciada administrativa o judicialmente, podría darse la indeseable situación, tal vez no infrecuente, de que, habiendo la autoridad laboral llevado a término el procedimiento y sancionado un comportamiento delictivo, no pudiese éste ser penado, por la imposibilidad de aplicar una nueva sanción al mismo. Esta situación no atacaría frontalmente la vertiente material del principio *non bis in idem*, pero sí vulneraría la regla de la subordinación de la potestad sancionadora administrativa a la penal. En relación con esta clase de supuestos y en referencia a los ilícitos tributarios, **Lacasa Salas, J.H./Del Paso Bengoa, J.**, *Procedimiento de la Inspección de los Tributos*, Valencia, 1990, p. 386, sostienen que cabría suprimir la sanción administrativa ya impuesta para poder desarrollar el procedimiento penal, aun cuando reconocen que la STS de 12/V/1986 (RJA 2449) optó precisamente por la solución opuesta.

¹⁹⁷ La remisión de las actuaciones al órgano judicial competente o al Ministerio fiscal también interrumpe el plazo de prescripción de la eventual infracción administrativa, que se reanuda con la notificación de la resolución judicial que no aprecia la existencia de delito o con la comunicación del Ministerio Fiscal que informa de la decisión de no ejercitar la acción penal (art. 7.2 RPIS).

¹⁹⁸ Cfr. **Delgado García, J.**, *El delito fiscal*, Madrid, 1995, p. 56 y s.; **Gala Durán, C.**, *La responsabilidad...* cit., p. 553; **Del Rey Guanter, S.**, *Potestad...* cit., p. 236, quienes, al igual que **Nieto, A.**, *Derecho...* cit., p. 391, proponen como momento idóneo para la remisión el de finalización de la fase de instrucción, atribuyendo el cometido de decidir sobre la remisión a la autoridad laboral competente para resolver el expediente sancionador. Sin embargo, como sugieren **DEL REY GUANTER** y **GALA DURÁN**, no puede aceptarse con carácter general este momento de remisión, sino que en cada caso habrá que ver, atendiendo a los intereses de esclarecimiento de los hechos y a la seguridad jurídica del sujeto eventualmente responsable, cuál es el instante adecuado para el traslado de las actuaciones. En esta línea de pensamiento los arts.

determina la paralización del procedimiento sancionador laboral, pero no del procedimiento de liquidación, el cual, en virtud del art. 36 RPIS, deberá continuar hasta la finalización del expediente liquidatorio.

Si en este proceso se estima la existencia de delito, el procedimiento administrativo no podrá ya continuar su curso -siempre que el objeto del mismo presente una triple identidad de hechos, sujeto y fundamento con el objeto de la sanción penal-.

Por el contrario, la ausencia de delito apreciada por el órgano jurisdiccional penal en sentencia firme, o en resolución que ponga fin a la vía penal¹⁹⁹, o la resolución del

5.1 y 36 RPIS disponen ahora expresamente que la remisión de las actuaciones pueda ser decidida por la Inspección o por el propio órgano instructor.

En la Consulta de la Fiscalía General del Estado de 22 de mayo de 1995, sobre las competencias de la Administración Tributaria para valorar la posible existencia de delitos contra la Hacienda Pública a los efectos de su remisión al Ministerio Fiscal o a la Autoridad Judicial (mencionada por **Dolz Lago, M.-J.**, *"El nuevo...cit."*, p. 107, quien considera extrapolables sus conclusiones a la remisión de las actuaciones en materia de delitos contra la Seguridad Social), se asevera que la Administración puede valorar el carácter delictivo del comportamiento investigado, pero preceptivamente ha de remitir el expediente al órgano judicial competente salvo cuando resulte claro que no se está ante una conducta penalmente antijurídica. Este deber de remisión subsiste aun cuando existan dudas sobre dicho carácter delictivo o no se halla logrado determinar las personas físicas responsables o reunir el material probatorio suficiente. En sentido coincidente, **Muñoz Baños, C.**, *Infracciones tributarias y delitos contra la Hacienda Pública*, Madrid, 1996, p. 354; y, ejerciendo de portavoz de la Administración Tributaria, **Bermejo Ramos, J.**, *"La apreciación de los indicios de comisión del delito fiscal por la Administración tributaria ante la nueva regulación de los delitos contra la Hacienda Pública por la Ley Orgánica 6/95 de 29 de junio"*, en *AA.VV.*, *Nueva...cit.*, p. 41 y ss., sostiene en su pormenorizado análisis la idoneidad y la necesidad de una valoración administrativa de los datos obtenidos por la Inspección previa a la remisión del expediente a los órganos de persecución penal.

Algún otro autor (**Morillo Méndez, A.**, *Las sanciones tributarias*, Valencia, 1996, p. 45 y s., y 188), propone, por el contrario, que la remisión de las actuaciones se produzca cuando la Administración compruebe que la deuda eludida supera los quince millones de pesetas, sin necesidad de verificar ningún otro indicio de delito, pues esta verificación obligaría a entrar a valorar extremos que sólo debe apreciar el órgano jurisdiccional.

¹⁹⁹ Cfr. **Arroyo Zapatero, L.**, *Manual...cit.*, p. 17 y s.; *"El 'ne bis in idem'...cit."*, p. 319 y s.; **De Vicente Martínez, R.**, *Delitos...cit.*, p. 73 y s., quienes explicitan que ello puede producirse por medio de una resolución que acuerde el archivo de las actuaciones, el sobreseimiento en cualquiera de sus formas, o la libre absolución.

Ministerio Fiscal de no interponer acción penal por los hechos objeto de las actuaciones remitidas, determinará la continuación del expediente sancionador. El procedimiento laboral se encontrará entonces vinculado por los hechos declarados como "*probados*" por la resolución judicial²⁰⁰, lo que en cualquier caso no impide tomar en consideración hechos nuevos²⁰¹, es decir, otros hechos, no contradictorios con los declarados probados, que el órgano jurisdiccional no haya estimado relevantes para la apreciación de responsabilidad -y por lo tanto sobre los que no se ha pronunciado- pero que sí pueden tener importancia en el terreno de la infracción administrativa²⁰². Por lo demás, se desarrollará de acuerdo con su reglamento procedimental, pudiendo llegarse a la apreciación de una infracción y a la imposición de la correspondiente consecuencia jurídica.

La aplicación del principio *non bis in idem* requiere una triple identidad de sujetos, hechos y fundamento²⁰³. A los efectos de este requisito, la identidad de sujetos habrá de referirse tanto al sujeto activo como al pasivo. La identidad de hechos se establecerá a partir de los considerados expresamente "*probados*" por la resolución judicial, y no en atención a circunstancias accidentales, sino al contenido fáctico sustancial de los

²⁰⁰ Esta declaración vedará la posibilidad de imponer una sanción administrativa cuando se consideren como "*probadas*" la inexistencia de los hechos imputados o la no participación en los mismos del sujeto. En este sentido, cfr. Arroyo Zapatero, L., "*El 'ne bis in idem'*"...cit., p. 319 y s.; Trayter Jiménez, J.M., "*Sanción*"...cit., p. 126.

²⁰¹ Cfr. Arroyo Zapatero, L., *Manual*...cit., p. 18 y s.; "*El 'ne bis in idem'*"...cit., p. 321.

²⁰² Cfr. Baylos, A./Terradillos, J., *Derecho*...cit., 2ª ed., p. 230.

Si la resolución judicial no aprecia hecho alguno como "*probado*" (lo que puede suceder en supuestos de archivo de las actuaciones o de sobreseimiento), la autoridad laboral deberá atenerse en su decisión a los hechos constatados por la Inspección. En este sentido cfr. García Blasco, J., *Infracciones*...cit., p. 202.

²⁰³ Vid. STC de 30/I/1981 (BOE de 24 de febrero).

mismos²⁰⁴. Por último, la identidad de fundamento debe ser entendida como identidad de bien jurídico protegido²⁰⁵.

Uno de los niveles de la triple identidad, el de los sujetos -en concreto, el del sujeto activo- puede generar dudas a la hora de aplicar el principio analizado a una situación de concurrencia de normas penales y administrativas sancionadoras. En efecto, en los supuestos de infracciones en los que el sujeto activo sea el empresario y esta cualidad concorra en una persona jurídica o en una comunidad de bienes, administrativamente será responsable la propia persona jurídica o la comunidad de bienes²⁰⁶, pero en el terreno penal la responsabilidad recaerá, en su caso, sobre el administrador o representante que haya realizado la conducta típica. Semejante falta de identidad subjetiva ha llevado a afirmar a buen número de autores²⁰⁷ que en tales casos no se dan los requisitos de aplicación del principio "*non bis in idem*" y que, por tanto, junto a la sanción penal que recaiga sobre la persona física responsable puede legítimamente imponerse una sanción administrativa de la LISOS al ente colectivo. En

²⁰⁴ Cfr. **Gala Durán, C.**, *La responsabilidad...*cit., p. 554 y 557.

²⁰⁵ Sobre la interpretación de los tres niveles de la identidad requerida cfr. **Del Rey Guanter, S.**, *Potestad...*cit., p. 134 y ss., y 239 y s.

²⁰⁶ Vid. art. 2 LISOS, que admite la responsabilidad administrativa de las personas jurídicas y de las comunidades de bienes.

²⁰⁷ Cfr. **Arroyo Zapatero, L.**, *Manual...*cit., p. 18; "*El 'ne bis in idem'...*cit., p. 317; **Baylos, A./Terradillos, J.**, *Derecho...*cit., 2ª ed., p. 230; **Gala Durán, C.**, *La responsabilidad...*cit., p. 557; **García Murcia, J.**, "*La nueva regulación de los delitos laborales: el Código Penal de 1995*", en AA.VV., *Derecho Penal económico*, Oviedo, 1997, p. 63; **García Planas, G.**, "*Consecuencias del principio 'non bis in idem' en Derecho Penal*", en *Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales*, 1989-I, p. 115; **Martínez Lucas, J.A.**, *El delito...*cit., p. 59 y ss.; "*La aplicación...*cit., p. 463; **Pérez Manzano, M./Mercader Uguina, J.R.**, "*El delito...*cit., en *Relaciones Laborales*, p. 49; "*El delito...*cit., en AA.VV., *Comentarios...*cit., p. 233 y s.; **Del Rey Guanter, S.**, *Potestad...*cit., p. 133 y s., 253 y ss., y 384 y s.; y la STS de 24 de febrero de 1992 (RJA 1373).

concreto, ARROYO ZAPATERO²⁰⁸ ha afirmado la posibilidad de imposición a la persona jurídica (o a la comunidad de bienes), tras la condena de la persona física penalmente responsable por disfrute fraudulento de deducciones contributivas, de las sanciones accesorias previstas por el art. 45 LISOS para las infracciones en materia de empleo, ayudas de fomento de empleo y formación profesional ocupacional. Esta conclusión no deja de tener notables consecuencias prácticas y habilita un doble nivel de respuesta jurídica frente a los delitos cometidos en el marco de la actuación mercantil de personas jurídicas.

Sin embargo, frente a ello PÁRAMO MONTERO²⁰⁹ ha argumentado que de la letra del art. 3.2 LISOS, que dispone la continuación del expediente sancionador si no se estima en el proceso penal la existencia de delito, sólo cabe entender *a sensu contrario* que si el órgano jurisdiccional aprecia la presencia de infracción penal, la norma ordena en cualquier caso la abstención de la Administración en el procedimiento, pues al no distinguirse en función de que éste vaya dirigido a una persona física o a una persona jurídica, habrá que incluir ambos supuestos. No cabría, por lo tanto, imponer una sanción administrativa a la persona jurídica cuando por los mismos hechos ya ha sido penado algún individuo que haya actuado por ella. Esta conclusión se ve igualmente abonada por el hecho de que, en su opinión, los fines de prevención general y retribución punitiva propios de los procedimientos penales se ven cumplidos con la sanción a la persona física, ya que tal medida repercute en la propia sociedad mercantil²¹⁰, por lo que el autor

²⁰⁸ Cfr. Arroyo Zapatero, L., *Manual...cit.*, p. 18.

²⁰⁹ Páramo Montero, P., *"Comentario...cit."*, p. 516 y ss. El autor aduce igualmente que continuar un procedimiento sancionador administrativo contra la persona jurídica tras una sentencia condenatoria conllevaría una desviación de algunos principios penales de plena aplicación a la potestad sancionatoria de la Administración: el principio de culpabilidad, el principio penal de retribución y el de prevención, y resultaría incoherente con la proclamada identidad cualitativa de las infracciones administrativas y penales.

²¹⁰ Páramo Montero, P., *Responsabilidad...cit.*, 1ª ed., p. 78, el cual añade que el reproche social se ve colmado por el proceso penal.

propone, en suma, una interpretación amplia del concepto de sujeto a los efectos de apreciar la identidad²¹¹.

Los argumentos esgrimidos por PÁRAMO MONTERO para excluir la posibilidad de aplicación de una sanción administrativa al ente colectivo junto a la pena impuesta a la persona física no parecen, sin embargo, atendibles. Por una parte, su interpretación gramatical ha perdido su eventual fuerza dialéctica desde el momento en que el art. 5.3 RPIS perfila con mayor precisión, y no exactamente en la dirección en que lo hacía el autor citado, los presupuestos de la prohibición del *bis in idem* en el ámbito de los ilícitos laborales. Este último precepto dispone ahora que la sanción administrativa no puede superponerse a la penal únicamente cuando se dé la triple identidad antes mencionada: hechos, sujeto y fundamento. Y ello marca el camino de retorno al planteamiento de partida del sector mayoritario: en los casos en que el empresario es una persona jurídica o una comunidad de bienes no está presente la identidad subjetiva y, por lo tanto, puede perfectamente darse una confluencia de sanción penal a la persona física y sanción administrativa a la jurídica sin que se viole el postulado del *non bis in idem*.

A tal conclusión se llega igualmente desde el análisis del sentido que tiene en esta suma cada sanción. Sostener que las penas a los responsables de la persona jurídica son suficientes para conjurar las actuaciones delictivas de determinados actores de forma

²¹¹ Por su parte, **García Albero, R.**, "Non bis...cit.", p. 63, reflexionando sobre el interrogante de referencia reclama una atención particularizada a cada caso, para evitar que invocando la ausencia de identidad subjetiva se acabe llevando a cabo una efectiva burla del principio.

Morillo Méndez, A., "Las personas jurídicas y los entes carentes de personalidad ante las infracciones y las sanciones tributarias", en Carta Tributaria, nº 248, 1996, p. 6 y s., en un estudio referido a los ilícitos tributarios, entiende que es posible imponer una sanción administrativa al ente colectivo tras la condena penal de la persona física. Sin embargo, considera que ello quiebra la pretensión de coordinación de los ámbitos sancionadores y califica de "sofisma" la afirmación de que tal solución deja a salvo el principio *non bis in idem*. Para evitar los perjuicios que la posible concurrencia de sanciones genera, propone el autor dos soluciones alternativas: a) reconducir los comportamientos prohibidos a un solo ámbito sancionador (en concreto, sugiere convertir en faltas del Libro III CP los ilícitos administrativos en materia tributaria); b) acomodar los criterios de imputación tributarios a los penales, impidiendo la responsabilidad administrativa de los entes colectivos.

societaria es aconsejar una solución que por su evidente desproporción conducirá en muchos casos a la ineficacia, especialmente cuando el propio art. 307 prevé ya en uno de sus tipos agravados la posibilidad de que exista una "*estructura organizativa*" de fraude. Desde un punto de vista político-criminal cabe defender hoy la idoneidad de articular frente a la criminalidad de empresa un conjunto heterogéneo de instrumentos jurídicos sancionatorios. Por una parte, penas para las personas físicas; por otra, medidas de seguridad o consecuencias accesorias, por sus efectos preventivos de las actuaciones lesivas, para las personas jurídicas²¹². En contra de la opinión que parece sustentar PÁRAMO MONTERO²¹³, no cabe calificar el establecimiento de penas para los administradores, entre otras razones por la posible prescindibilidad de éstos, como suficiente.

La enigmática ausencia de la norma del art. 307 CP -a diferencia de lo que establecía el anterior art. 349 bis- de la consecuencia accesoria de privación de la posibilidad de obtención de ayudas públicas y del derecho de disfrute de beneficios fiscales y de la Seguridad Social, y la imposibilidad de aplicar al delito examinado las consecuencias del art. 129 CP, en la medida en que la modificación de estas circunstancias sí permitiría hablar de identidad subjetiva, abonan, por último, la conclusión de la posible convergencia de sanciones. Por lo tanto, junto a la imposición de penas a las personas físicas responsables, puede desarrollarse un procedimiento

²¹² Vid., sobre las sanciones penales recomendadas para las personas jurídicas, **Bajo Fernández,M.**, "*El Proyecto de Código Penal y el art. 38 de la Constitución*", en AA.VV., *La reforma penal y penitenciaria*, Santiago de Compostela, 1980, p. 449 y ss.; **Octavio de Toledo y Ubieto,E./Huerta Tocildo,S.**, *Derecho Penal. Parte General. Teoría Jurídica del delito*, 2ª ed., Madrid, 1986, p. 54 y s.; **Rodríguez Ramos,L.**, "*Medidas de seguridad aplicables a las personas jurídicas*", en *La Ley*, 1980-I, p. 1007.

²¹³ No obstante, podría acogerse la reflexión de este analista sobre el cumplimiento de los fines de la pena con su imposición a la persona física, pero sólo en la medida en que se entienda su afirmación como consecuencia necesaria derivada de la incapacidad de pena de las personas morales, y no como reflexión que pretenda expresar la innecesariedad de una respuesta sancionatoria complementaria.

administrativo sancionador contra el empresario-persona jurídica/comunidad de bienes, que contemplará la imposición a éstas de multas o, en su caso, de las consecuencias jurídicas previstas en el art. 45 LISOS: pérdida de las bonificaciones y reducciones recibidas, exclusión por un período máximo de un año de la posibilidad de acceder a tales deducciones y devolución de las deducciones aplicadas incorrectamente. Esta solución no constituye una burla de la regla del *non bis in idem*, sino una interpretación respetuosa con ella que pretende articular medidas sancionatorias eficaces y solventar una insuficiencia de la norma del art. 307 CP.

En la misma línea de reflexión sobre la identidad subjetiva, GALA DURÁN²¹⁴ ha afirmado que en la relación entre infracciones administrativas en materia de afiliación, alta o cotización y delito contra la Seguridad Social del art. 307 CP tal identidad está ausente, puesto que en aquellos ilícitos laborales el sujeto pasivo es el propio trabajador, mientras que en el injusto criminal lo es la Seguridad Social. Esta afirmación resulta, en gran medida, contradictoria con otro de los planteamientos de la autora, que defiende la existencia de un mismo bien jurídico en las citadas infracciones administrativas y en el delito del art. 307 CP²¹⁵. Ciertamente, su reflexión sin matizaciones sobre la quiebra de la identidad subjetiva no puede ser mantenida, pero no deja de resultar parcialmente acertada.

Existen diversas infracciones laborales en las que, incluso dándose una divergencia de bienes jurídicos protegidos, cabe hablar de identidad de sujeto pasivo con el delito estudiado. Así sucede con las faltas de los arts. 14.1.5 y 15.2 LISOS que podrían compartir la tutela, principalmente, de los intereses económicos de la Seguridad Social, o con la del art. 14.1.4 LISOS, dirigida a salvaguardar el adecuado funcionamiento del procedimiento de gestión de las cotizaciones. En todos los casos tienen en común con el injusto del art. 307 CP el mismo sujeto pasivo: la Seguridad Social.

²¹⁴ Gala Durán, C., *La responsabilidad...* cit., p. 555 y 559.

²¹⁵ Cfr. Gala Durán, C., *La responsabilidad...* cit., p. 558.

Sin embargo, también encuentran acomodo en el capítulo III LISOS infracciones orientadas primordialmente a garantizar los derechos de Seguridad Social de los trabajadores, como las de los arts. 14.1.2 o 15.4 LISOS. En estos casos, en los que en sede administrativa el sujeto pasivo es el trabajador individual, sí podría legítimamente plantearse (y ello no sólo por la falta de identidad en el terreno de los sujetos, sino también, como se verá, en los ámbitos de hechos y fundamento), sin menoscabo del principio *non bis in idem*, la imposición confluyente de sanciones administrativas y penales por estos diferentes ilícitos.

Variando ligeramente el ámbito de atención, puede indicarse que en principio no existirán problemas para afirmar la identidad de hechos y de fundamento -interés protegido- cuando se trate de la presencia concurrente del delito de defraudación a la Seguridad Social y de las infracciones administrativas de impago de cotizaciones (art. 14.1.5 LISOS), de obtención o disfrute indebido de bonificaciones o reducciones de cuotas (arts. 15.6, 28.3, 28.4 LISOS), o de retención indebida de cotizaciones obreras (art. 15.2 LISOS)²¹⁶. En estos casos, verificada también la identidad de sujetos, sólo entrará en juego la norma del art. 307 CP y las sanciones que la misma establece.

Sin embargo, la cuestión se complica cuando de lo que se trata es de analizar la posible presencia concursal del delito contra la Seguridad Social y de otros ilícitos administrativos que puedan cometerse para prepararlo u ocultarlo, y de estudiar la legitimidad de la aplicación en este ámbito de los dos géneros de sanciones. Estos interrogantes se formulan, especialmente, en relación con infracciones de la LISOS como

²¹⁶ Cfr. Arroyo Zapatero, L., "El 'ne bis in idem'...cit., p. 303 y ss., en referencia a las infracciones de los arts. 15.2, 15.6, 28.4 y 14.1.5, si bien respecto de esta última se señala que el solapamiento de los ilícitos no es total, ya que el administrativo se construye sobre el impago, mientras que el delito del art. 307 CP lo hace sobre la elusión de cuotas. Cfr. asimismo Martínez Lucas, J.A., *El delito*...cit., p. 61.

Sí tendrán problemas para afirmar la identidad de fundamento aquellos que consideren, de acuerdo con la posición de De Vicente Martínez, R., *Delitos*...cit., p. 125 y s., que al menos uno de los niveles del objeto de tutela del ilícito de retención indebida de cuotas obreras es el patrimonio del trabajador.

la de no solicitar la inscripción empresarial (art. 14.1.1), la de no solicitar la afiliación o no comunicar el alta del trabajador (art. 14.1.2), la de no presentar en plazo los documentos de cotización (art. 14.1.4) o la de pactar con los trabajadores la renuncia a sus derechos de Seguridad Social (art. 15.4)²¹⁷.

En primer lugar, podría afirmarse que los ilícitos en juego tutelan intereses no coincidentes, si se entendiese que las infracciones de los arts. 14.1.2 y 15.4 LISOS protegen los derechos de Seguridad Social de los trabajadores y la del art. 14.1.4 LISOS el adecuado funcionamiento del procedimiento de gestión de las cotizaciones, mientras que el delito de defraudación contributiva pretende garantizar el patrimonio de la Seguridad Social. De acuerdo con esta idea, las infracciones tendrían un contenido de injusto distinto y, por consiguiente, podrían ser sancionadas por separado. En segundo lugar, siguiendo una construcción doctrinal alternativa²¹⁸, podría plantearse que la relación entre los ilícitos, en la medida en que el supuesto de hecho típico del delito no implica necesariamente los de las faltas administrativas, es de pluralidad de infracciones, todas ellas sancionables.

Puede suceder que la conducta subsumible en alguna de las infracciones administrativas mencionadas conforme ya una figura delictiva distinta de la que cobija el art. 307 CP²¹⁹. En este supuesto la existencia de una unidad o pluralidad de

²¹⁷ Sin embargo, **Gala Durán, C.**, *La responsabilidad...cit.*, p. 558 concluye que existe identidad de hechos y de fundamento (identificado en un "...bien jurídico general -defensa del ordenamiento jurídico laboral y de la Seguridad Social, tutela de los intereses de los trabajadores en cuanto colectivo social determinado, o similar-") entre las diferentes infracciones laborales relativas a los deberes de afiliación, alta y cotización y el delito del art. 307 CP.

²¹⁸ **Nieto, A.**, *Derecho...cit.*, p. 396 y ss., partiendo de la determinación de la unidad o pluralidad de hechos en función de la norma, rechaza la virtualidad para la aplicación del principio *non bis in idem* del criterio del bien jurídico protegido, y afirma en cambio que lo decisivo es ese tipo de relación que se da entre los hechos y la divergencia o coincidencia (total o parcial consuntiva) de los tipos. En sentido similar, **Páramo Montero, P.**, *Responsabilidad...cit.*, 1ª ed., p. 34 y 78, destaca que un comportamiento puede realizar una infracción penal y una infracción administrativa no coincidentes, y el sujeto responsable podrá ser sancionado por ambas.

infracciones criminales habrá de determinarse según las reglas de la teoría penal de los concursos y la sanción se fijará de acuerdo con los criterios que en la materia establecen los arts. 73 y ss. CP. En otra circunstancia, es decir, en el caso de que el comportamiento realice un único delito (el de defraudación contributiva) pero al tiempo constituya el supuesto de hecho de alguna o algunas de las infracciones administrativas últimamente mencionadas, parece que la solución correcta es admitir que el procedimiento y la sanción administrativa puedan superponerse a la actuación judicial y a la imposición de penas. Fundamento de esta idea es, por una parte, la presencia de diferentes bienes jurídicos protegidos: el art. 307 CP y, por ejemplo, el art. 14.1.4 LISOS se dirigen a la tutela de diferentes objetos jurídicos; por lo tanto, la imposición complementaria de la sanción que corresponde a cada uno de ellos no vulnera la prohibición del *bis in idem*, pues no se dan los presupuestos materiales que sustentan la aplicación de dicha prohibición. Por otra parte, si se sigue la línea de pensamiento de NIETO²²⁰ se terminará igualmente por concluir la posibilidad de una posterior sanción administrativa por los ilícitos citados, puesto que la realización del delito de defraudación a la Seguridad Social no presupone necesariamente acometer los comportamientos prohibidos por los arts. 14.1.1, 14.1.2, 14.1.4 y 15.4 LISOS, con lo que, desde un prisma normativo, estamos ante una pluralidad de hechos que determina una pluralidad de infracciones sancionables.

En suma, la imposición de penas por un delito de defraudación de cotizaciones no impide que la autoridad laboral pueda apreciar infracciones administrativas que

²¹⁹ Como ejemplo más significativo, la no afiliación de trabajadores a la Seguridad Social no sólo constituye la infracción del art. 14.1.2 LISOS, sino también, si se lleva a cabo mediante engaño o abuso de situación de necesidad, realiza el tipo del art. 311.1º CP. En este sentido vid., por todos, **Morillas Cueva, L.**, "El problema de la calificación jurídico-penal del incumplimiento en materia de altas y cotización de la cuota obrera de la Seguridad Social", en *Anuario de Estudios Sociales y Jurídicos Escuela Social de Granada*, nº VIII/IX, 1979-1980, p. 161 y ss.

²²⁰ Cfr. **Nieto, A.**, *Derecho...*cit., p. 392 y s.; igualmente, **Páramo Montero, P.**, *Responsabilidad...*cit., 1ª ed., p. 78.

responden a fines de protección distintos al de la norma del art. 307 CP y sancionar por ellas.

Un último interrogante de cierta relevancia práctica se suscita en relación con la virtualidad del principio *non bis in idem* en materia de ilícitos contra la Seguridad Social. Se trata de si un sujeto puede ser sancionado por infracciones administrativas después de que la aplicación de la causa personal de levantamiento de la pena del art. 307.3 CP haya determinado la no imposición al mismo de las penas previstas para el delito de defraudación contributiva.

Como postura general PÁRAMO MONTERO²²¹ sostiene que si el órgano judicial estima la existencia de delito pero absuelve al procesado por concurrir alguna de las causas de exención de responsabilidad previstas en el Código Penal, la Administración tampoco podrá continuar con el procedimiento sancionador pues las mismas causas de absolución deben regir en el ámbito administrativo.

La afirmación no resulta atinada, pues parece derivar de una posición favorable a la construcción del sistema del Derecho Administrativo sancionador a partir de principios extraídos de la dogmática jurídico-penal una consecuencia -exenta de matizaciones- que se encuentra por completo al margen de esa postura científica. Ciertamente, una cosa es diseñar un sistema sancionador trasladando categorías elaboradas en el marco de las ciencias criminales y otra distinta llegar a acoger como circunstancia que excluye la responsabilidad administrativa una concreta causa personal de levantamiento de la punibilidad propiamente penal y en absoluto positivizada por el ordenamiento laboral.

Al margen de esta crítica de aproximación al interrogante, probablemente no resulta infundado afirmar que la regla del *non bis in idem* no veda la posibilidad de sancionar administrativamente -por los ilícitos laborales cometidos- a quien ha quedado exento de responsabilidad penal en virtud del art. 307.3 CP.

²²¹ Cfr. Páramo Montero, P., *Responsabilidad...*cit., 1ª ed., p. 33 y s.

Ello es, de entrada, lo que parece desprenderse del análisis del art. 5.3 RPIS, el cual dispone que lo que excluye la fijación de la sanción de la LISOS es "*la condena por delito*". Sin necesidad de precisar exhaustivamente la interpretación del término "condena", parece claro, tanto desde un prisma gramatical como desde una perspectiva que tenga en cuenta la vertiente sustancial del principio estudiado, que se refiere a imposición (o determinación) de una pena. Y en el caso de aplicación de la causa de supresión no existe pena alguna que impida una segunda sanción.

Podría aducirse que no es éste el entendimiento correcto, ya que en el terreno tributario un proceder similar al que merece la acogida de la causa de levantamiento de la pena del art. 305.4 CP, determina la exclusión de la sanción administrativa de acuerdo con el art. 61.3 LGT. Sin embargo, esta virtualidad exoneratoria sólo se explica en la medida en que en materia tributaria sí existe una disposición (el mencionado precepto de la LGT) que consagra tal posibilidad. Por el contrario, en el ámbito de los ilícitos contra la Seguridad Social sólo está prevista [en el art. 34.2 RPIS] una cláusula de anulación parcial de la sanción²²². Ir más allá de ello, construyendo por analogía favorable al imputado una causa de anulación total de la sanción por regularización contributiva resulta seguramente excesivo. La valoración que a los efectos de exclusión de la responsabilidad hace el art. 307.3 CP es propiamente penal, y no es posible trasladarla

²²² La disposición adicional segunda de la Ley 6/1995, de 29 de junio, extiende a los supuestos en que, por no haber alcanzado la defraudación el límite cuantitativo de tipicidad, se produce una mera infracción administrativa, la exoneración de responsabilidad penal del art. 307.3 CP, lo cual tiene relevancia en materia de delitos instrumentales de falsedad documental. Pero no se produce una exoneración de la responsabilidad administrativa, sino únicamente de la responsabilidad "*penal*".

Por el contrario, Pérez Manzano, M./Mercader Uguina, J.R., "*El delito...*" cit., en Relaciones Laborales, p. 47 y s.; "*El delito...*" cit., en AA.VV., Comentarios...cit., p. 231, sostienen, aparentemente, que esta disposición adicional extiende la exoneración de responsabilidad -en este caso administrativa- a los ilícitos de la LISOS que tengan un contenido igual a la infracción penal, y reclaman que ello se extienda a otros injustos administrativos, carentes de esta coincidencia de supuestos de hecho, pero cuyo carácter "medial" respecto de la defraudación los emparenta con las falsedades instrumentales.

miméticamente a un campo sancionador, el administrativo, que en principio opera con contenidos de injusto de menor gravedad.

Los argumentos que indiquen que esta conclusión minimizará las potencialidades de actuación del art. 307.3 CP como instrumento recaudatorio tampoco parecen plenamente convincentes. El Derecho Penal, por la gravedad de las medidas que pone en acción, debe ser el último medio al que recurrir para la solución de un conflicto. Ello implica tanto que no puede llevarse a cabo una criminalización indiscriminada de conductas como que la norma penal no debe convertirse en una mera amenaza simbólica guiada por un discrecional principio de oportunidad. Y ello supone, en este caso, que la norma del art. 307 CP no constituye un simple instrumento del proceso administrativo de recaudación de cotizaciones. Contribuirá a la recaudación, pero sólo en la medida en que su función consiste en prevenir el fraude. Por lo tanto, tampoco un supuesto perjuicio para los intereses recaudatorios debe llevar a impedir la imposición de la sanción administrativa correspondiente en los casos en que se produzca una anulación de pena por regularización contributiva, especialmente porque esta circunstancia no está prevista en el ordenamiento sancionador laboral.

Por encima de los supuestos reseñados, los arts. 3 LISOS y 5 RPIS impiden que una defraudación contributiva pueda ser sancionada penal y administrativamente cuando esté presente la triple identidad de sujetos, hechos y fundamento. Ambas normas consagran igualmente la prevalencia del orden penal, de modo que los fraudes de cotizaciones que conformen el injusto del art. 307 CP, ajustándose al tiempo a algunos de los tipos coincidentes de la LISOS, habrán de castigarse, exclusivamente, con arreglo a aquél.

CAPÍTULO III: PROTECCIÓN JURÍDICO-PENAL DEL PATRIMONIO DE LA SEGURIDAD SOCIAL EN EL DERECHO COMPARADO.

El recurso a la sanción penal como instrumento de protección del patrimonio de la Seguridad Social no es una opción desconocida en los ordenamientos de nuestro entorno cultural. Del mismo modo que el fraude en las cotizaciones de la Seguridad Social es una realidad que se extiende, en mayor o menor medida, por los diversos países capitalistas avanzados¹, la disposición de sanciones penales como medio de lucha contra

¹ Cfr., sobre ello, De Gracia,R., "El trabajo...cit., p. 128 y s., y 135; Morin,J., "El trabajo...cit., p. 24 y s.; Ruesga Benito,S.M., *Al otro...cit.*, p. 60 y ss.; Smith,A., "Un análisis...cit., p. 35.

A modo de referencia, pueden cfr. los datos que Schneider,F., "Der Umfang...cit., p. 4, suministra en relación con el volumen de economía irregular de diversos estados de la OCDE correspondiente a 1994:

ESTADO	% PIB
Italia	25'8%
España	22'3%
Bélgica	21'4%
Suecia	18'3%
Noruega	17'9%
Dinamarca	17'6%

este fenómeno -articulada mediante la previsión de tipos específicos en los Códigos Penales o en leyes penales especiales, o a través de la subsunción de las conductas delictivas en los tradicionales tipos patrimoniales- también ha sido ensayada en diversos Estados.

La revisión de las soluciones adoptadas en estos ordenamientos estatales puede resultar esclarecedora a la hora de enfocar la protección penal del patrimonio de la Seguridad Social en nuestro Derecho. En este sentido, cabe contemplar el tratamiento que se da a la materia en dos ordenamientos continentales en los que las ciencias penales han alcanzado un importante grado de desarrollo: el francés y el italiano. El análisis de la articulación de la tutela mencionada en el Derecho Penal alemán merece todavía un mayor detenimiento, habida cuenta tanto de la atención prestada por la doctrina germánica al tratamiento penal del fraude en las cotizaciones como de la existencia en ese país de una larga y fecunda experiencia legislativa -y, en cierto medida, jurisprudencial-, referida al tema objeto de estudio.

Irlanda	15'3%
Canadá	14'6%
Francia	14'3%
Países Bajos	13'6%
Alemania	13'1%
Australia	13'0%
Gran Bretaña	12'4%
Estados Unidos	9'4%
Austria	6'7%
Suiza	6'6%

Aun reconociendo que estos tres ordenamientos, por la entidad de sus elaboraciones referidas a la protección penal de las cotizaciones, precisan una mención aparte, no cabe dejar de indicar, siquiera sea en una sucinta enumeración, otras legislaciones en las que el fraude de cuotas de la Seguridad Social es objeto de sanción penal.

En Portugal una reforma de 1995 (Decreto-Ley 140/95) introdujo en el Decreto-Ley nº 20-A/90 de *régimen jurídico de las infracciones fiscales no aduaneras* -norma de gran perfección técnica- los tipos de fraude a la Seguridad Social (art. 27-A), apropiación de contribuciones obreras (art. 27-B) y alzamiento de bienes en perjuicio de la Seguridad Social (art. 27-C), además de extender a estas infracciones el multiforme sistema de anulación y semianulación de pena ya previsto en el propio Decreto-Ley².

² El delito de fraude a la Seguridad Social (art. 27-A) consiste en la realización de diversas maniobras de ocultación o alteración de datos con la finalidad de eludir el pago de las contribuciones. La pena básica es prisión hasta tres años o multa del tanto al doble de la ventaja patrimonial pretendida, pero puede ser incrementada, por la concurrencia de determinadas circunstancias fraudulentas, a prisión de uno a cinco años, y puede ser rebajada, cuando el beneficio pretendido sea de menor entidad, a una multa de hasta 60 días. El delito de apropiación de contribuciones obreras previamente retenidas (art. 27-B) se sanciona con prisión hasta tres años o multa del tanto al doble de las cantidades retenidas, pero, dependiendo del montante del impago, puede ser reducida a multa de hasta 120 días o agravada hasta prisión de 1 a 5 años. El delito de "frustración de créditos de la Seguridad Social" (art. 27-C) se sanciona, en función de la gravedad del alzamiento, con prisión hasta dos años o multa de hasta 240 días (700 días en caso de persona jurídica) o con prisión hasta un año o multa de hasta 120 días (360 días en caso de persona jurídica). Se podrán imponer igualmente, en determinados casos, diversas penas accesorias: privación del derecho a recibir ayudas o subvenciones públicas, suspensión de los beneficios fiscales concedidos, interdicción del ejercicio de actividades que dependan de una autorización pública, publicación de la sentencia condenatoria o disolución de la persona jurídica. Los arts. 26 y 26-A establecen asimismo que la declaración rectificadora y el pago posdelictivo de las deudas determinarán, según el momento en que se verifiquen, el archivo de las actuaciones o la reducción de la pena.

El Decreto-Ley nº 20-A/90, de Régimen Jurídico de las infracciones fiscales no aduaneras es, como se ha dicho, una ley penal especial (en la que se integran conjuntamente delitos y contravenciones) de gran perfección técnica, que recoge un importante conjunto de normas generales aplicables a los ilícitos previstos, entre las que destacan una regulación *ad hoc* de las actuaciones en nombre de otro y el establecimiento de multas penales para las persona jurídicas. Para una perspectiva general de todo ello, cfr. Faria Menezes, A., "*Processo penal fiscal e de*

En Hungría se introdujo en 1993 la estafa a la Seguridad Social en el marco del delito de estafa tributaria (§ 310 CP húngaro), incriminándose igualmente, en tipos independientes, el impago de cotizaciones obreras de la Seguridad Social, del seguro de salud o del seguro de pensiones previamente descontadas (§ 310/B CP húngaro), así como el impago fraudulento de cotizaciones a los fondos de solidaridad para el desempleo (§ 310/A CP)³.

En los Países Bajos dos normas de reforma de 1986 y 1988 han procedido a un serio endurecimiento de las penas previstas en la *Ley de Asistencia Social* para los supuestos de estafa -de prestaciones o de contribuciones- a la Seguridad Social. Al mismo

segurança social. Processo de averiguações dos crimes fiscais. Natureza jurídica", en Revista Portuguesa de Ciência Criminal, 1997-3, p. 446.

³ Cfr. Farkas, A., "Ungarn", en Eser, A./Huber, B. (ed.), *Strafrechtsentwicklung in Europa* 4, Freiburg i. Br., 1994, tomo 2, p. 1645 y 1648, Pusztai, L., "Wirtschaftsstrafrecht im Wandel der Gesellschaft", en Eser, A./Kaiser, G. (ed.), *Zweites deutsch-ungarisches Kolloquium über Strafrecht und Kriminologie*, Baden-Baden, 1995, p. 131, 133, y 152 y s.

En los delitos de estafa de Seguridad Social (§ 310) y de impago fraudulento de cotizaciones a los fondos de solidaridad para el desempleo las conductas típicas son la minoración del ingreso de cotizaciones debidas causada por medio de la ocultación o de la falsa comunicación de datos relevantes para la determinación de la deuda, o por medio de cualquier otro comportamiento engañoso. Acción típica es, igualmente, el retraso o impedimento relevantes del abono de las cotizaciones generado por engaño a un funcionario, siempre que se realice con la intención de no pagar la deuda contributiva.

En el delito de impago de cuotas obreras previamente descontadas (§ 310/B) conducta típica es el incumplimiento de la obligación de pago de cotizaciones descontadas de las retribuciones de los trabajadores.

Los tres ilícitos se sancionan con pena privativa de libertad de hasta un año, con pena de trabajos en beneficio de la comunidad o con pena de multa. No obstante, la sanción habrá de ser de privación de libertad, y por un tiempo máximo de tres años, cuando la minoración de la deuda sea significativa. La misma pena se impone, con una duración máxima de cinco años, cuando tal minoración afecte a cantidades particularmente grandes.

El § 310/B establece, con todo, en relación con el delito de impago de cotizaciones obreras decontadas, la exclusión de la imposición de la pena al sujeto en los casos en que las cantidades retenidas se ingresen antes de que se dicte contra él auto de procesamiento.

tiempo se ha ensayado la previsión de cláusulas de renuncia a la pena vinculadas a un comportamiento positivo del sujeto posterior al delito⁴.

En Austria el tipo de retención empresarial de cotizaciones obreras de la Seguridad Social previamente descontadas o recibidas se prevé en el § 114 de la *Ley General de la Seguridad Social*. Tal norma dispone el obligatorio levantamiento de la pena cuando el sujeto responsable pague las cuotas eludidas, o se comprometa por medio de un convenio a su abono durante un plazo determinado, comportamientos que se pueden verificar hasta la conclusión del procedimiento penal⁵.

En Bélgica la infracción penal de impago de cotizaciones se encuentra prevista, con sanciones de cierta benignidad⁶, en la *Ley General de Seguridad Social* de 1969 (arts. 35 y 36).

⁴ Cfr. Van Kalmthout, A./Waling, C., "Niederlande", en Eser, A./Huber, B. (ed.), *Strafrechtsentwicklung in Europa* 3, tomo 1, Freiburg i. br., 1990, p. 742 y 772; Huber, B./Restle, G., "Developments of Criminal Law in Europe", en *European Journal of Crime, Criminal Law and Criminal Justice*, nº 1/1995, p. 81.

⁵ El § 114 ASVG prevé una pena privativa de libertad de hasta dos años y adicionalmente, de forma potestativa, una pena de multa de hasta 360 cuotas diarias. Si el sujeto comprometido con la Administración de la Seguridad Social a abonar posteriormente las cotizaciones debidas no cumple este acuerdo bloquea la posibilidad de aplicar el levantamiento de la pena.

Cfr., sobre ello, AA.VV., *Alternativ-Entwurf Wiedergutmachung (AE-WGM)*, München, 1992, p. 106; Foregger, E./Kodek, G., *Strafgesetzbuch und wichtige Nebengesetze*, 6ª ed., Wien, 1997, p. 723 y s.; Höpfel, F., "Österreich", en Eser, A./Huber, B. (ed.), *Strafrechtsentwicklung in Europa* 3...cit., tomo 2, p. 836; Huber, B., "Beobachtungen zur Strafrechtsentwicklung in Europa zwischen 1986 und 1988", en Eser, A./Huber, B. (ed.), *Strafrechtsentwicklung in Europa* 3...cit., tomo 2, p. 1434; Leukauf, O./Steininger, H., *Strafrechtliche Nebengesetze*, 2ª ed., Eisenstadt, 1984, p. 30 y ss.

⁶ El comportamiento prohibido se conmina con pena de prisión de 8 días a 3 meses y multa de 26 a 500 francos, o con una de estas dos penas solamente; sanción a la que, en todo caso, acompañará una indemnización a la Oficina Nacional de la Seguridad Social correspondiente al triple de las contribuciones impagadas. Los límites máximos de estas sanciones podrán duplicarse en los supuestos de reincidencia verificada dentro del mismo año de la previa condena. La persecución del ilícito requiere previa denuncia de la Oficina Nacional de la Seguridad Social. Cfr., en general, Denis, P., *Droit de la Sécurité Sociale*, tomo I, Bruxelles, 1993, p. 82 y s.

En Suiza existe un completo catálogo de delitos contributivos, previstos fundamentalmente en la legislación especial (art. 87 de la Ley de seguros de vejez y supervivencia, art. 76 de la Ley de previsión profesional de vejez, supervivencia e invalidez, art. 112 de la Ley del seguro de accidentes). Por una parte, se tipifica la elusión de cotizaciones mediante la comunicación de informaciones falsas o incompletas; por otra, se sanciona la distracción de cuotas del trabajador previamente descontadas, ilícitos que, en este caso, se aplican subsidiariamente en defecto del delito de uso indebido de descuentos salariales (art. 159 StGB suizo)⁷.

En Grecia, la ley 86/1967 (art. 1) sanciona penalmente el impago de cotizaciones de la Seguridad Social y la retención de cotizaciones obreras previamente descontadas, al tiempo que establece una cláusula que permite la exoneración de pena en determinados supuestos de pago posterior de la deuda⁸.

⁷ Las sanciones previstas en las leyes especiales son de prisión de hasta seis meses y/o multa de hasta 20000 francos; por su parte, las penas que establece el art. 159 StGB suizo son prisión (que podrá tener una duración entre 3 días y 3 años) o multa (con un máximo de 40000 francos). Cfr., sobre todo ello, **Homburger, T.**, *Die Strafbestimmungen im Sozialversicherungsrecht*, Bern, 1993, p. 28 y ss., 71 y ss., y 159 y ss.; **Maurer, A.**, *Bundessozialversicherungsrecht*, Basel, 1993, p. 125, 238 y s., y 416 y s.; **Rehberg, J./Schmid, N.**, *Strafrecht III. Delikte gegen den Einzelnen*, 6ª ed., Zürich, 1994, p. 233 y s.; **Riemer, H.M.**, "Die Strafbestimmungen des Bundesgesetzes über die berufliche Vorsorge. (Art. 75-79 BVG)", en **AA.VV.**, *Gedächtnisschrift für Peter Noll*, Zürich, 1984, p. 267 y ss.; **Stauffacher, E.**, "Infractions contre le patrimoine: le nouveau droit", en *Schweizerische Zeitschrift für Strafrecht*, nº 1, 1996, p. 28; **Stratenwerth, G.**, *Schweizerisches Strafrecht. Besonderer Teil I*, 5ª ed., Bern, 1995.

⁸ Las sanciones previstas son prisión de al menos 3 meses y multa de un mínimo de 10000 dracmas para el impago de las cotizaciones de Seguridad Social pasado un mes de su vencimiento, y prisión de al menos 6 meses y multa de un mínimo de 10000 dracmas para la retención de cuotas obreras, previamente descontadas, pasado un mes de su vencimiento. Si la Administración de la Seguridad Social prueba documentalmente, en el plazo máximo de un día antes del inicio de la vista oral, que el imputado ha abonado posteriormente su deuda de cotización, el procedimiento penal deberá ser sobreseído. Sobre todo ello, cfr. **Courakis, N.-C.**, "Wirtschaftsdelikte in Griechenland: Erscheinungsformen und Kriminalpolitik", en **Liebl, K. (ed.)**, *Internationale Forschungsergebnisse auf dem Gebiet der Wirtschaftskriminalität*, Pfaffenweiler, 1987, p. 82.

En Argentina la ley n° 24769, del régimen penal tributario, de 1997 (art. 7 y ss.) ha diseñado un completo y diversificado conjunto de infracciones penales contra la obligación de cotización, entre las que se encuentran la evasión fraudulenta de contribuciones -tipo básico y tipo agravado-, la falta de ingreso de cuotas previamente descontadas y la causación de insolvencia como medio para eludir el pago de las cotizaciones. Junto a la llamativa dureza de las sanciones, destaca en la norma el establecimiento de varias disposiciones generales, que prevén la agravación de la sanción para los sujetos responsables que sean funcionarios públicos, la prejudicialidad administrativa, la acumulación de las sanciones administrativas (*bis in idem*), y la extinción del procedimiento penal cuando el sujeto acepte la liquidación administrativa y pague totalmente la deuda antes de que el fiscal solicite la apertura del juicio oral⁹.

En Brasil la Ley 8212, sobre organización de la Seguridad Social, de 1991 (art. 95), sanciona, entre otras conductas menores, el comportamiento empresarial de falta de traslado al organismo recaudador de las cuotas obreras descontadas de los salarios de los trabajadores. La severidad de la sanción contrasta con la disposición de la exoneración punitiva para los sujetos que, bajo determinadas condiciones, abonan posteriormente las cuotas retenidas¹⁰.

⁹ Las penas previstas son prisión de 2 a 6 años para la evasión fraudulenta simple (que exige la superación del límite cuantitativo de 20000 pesos en cada período de cotización), para la apropiación indebida de cuotas descontadas (que tiene un límite cuantitativo de 5000 pesos en cada período) y para el delito de insolvencia fraudulenta en perjuicio de los organismos de Seguridad Social. La sanción se eleva a prisión de 3 años y 6 meses a 9 años en los casos de evasión fraudulenta cualificada (que requiere que se hayan superado los 100000 pesos en cada período, o que se haya producido la intervención de persona interpuesta, con la intención de ocultar la identidad del verdadero obligado, siempre que la evasión haya superado los 40000 pesos en cada período). Sobre todo ello, cfr. Carrera, D.P., "Régimen penal tributario (ley 24.769)", en Revista Iberoamericana de Derecho Tributario, n° 3/1996, p. 551 y ss.; Haddad, J.E., *Ley Penal Tributaria comentada*, 3ª ed., Buenos Aires, 1997, p. 57 y ss.

¹⁰ Las penas previstas son prisión de 2 a 6 años y multa. El Decreto 612, de 1992, sobre organización y financiación de la Seguridad Social (arts. 104 y s.), que en este punto complementa a su ley matriz, dispone que quedarán exonerados de pena los sujetos que antes de la admisión

III.1.- PROTECCIÓN PENAL DE LAS CUOTAS DE SEGURIDAD SOCIAL EN EL ORDENAMIENTO FRANCÉS.

En el ordenamiento jurídico francés la necesidad de tutela de los ingresos de la Seguridad Social ha llevado a establecer, entre otras medidas, sanciones penales frente a las conductas de impago de cotizaciones.

Tales sanciones se prevén, junto a la mayor parte de los ilícitos en esta materia, en el *Código de la Seguridad Social* de 1985. El artículo L 244-1 de tal cuerpo legal da cabida a la contravención de impago de cotizaciones empresariales: "*El empresario o el trabajador autónomo que no se ajuste a las prescripciones de la legislación de la Seguridad Social será procesado por el tribunal de policía, ya sea por requerimiento del ministerio público, eventualmente por solicitud del ministro encargado de la Seguridad Social o del director general de asuntos sanitarios y sociales competente, ya por requerimiento de cualquier parte interesada y, en particular, de cualquier organismo de la Seguridad Social*".

La norma constituye un tipo penal en blanco hacia el cual se reconducen no sólo el impago de cuotas, sino también la falta de afiliación y la no presentación de la documentación contributiva. El ilícito, integrado -según el tenor literal del precepto- por el simple "*no ajustarse*" a las prescripciones de la legislación social se consuma, respecto del impago contributivo, cuando en la fecha de vencimiento de las cuotas patronales, el empresario omite total o parcialmente el ingreso de éstas¹¹, sin que tal impago haya de

de la denuncia abonen las contribuciones eludidas. Cfr., sobre ello, Da Costa Dias, C.A., "*Apropiação indébita em matéria tributária*", en *Revista Portuguesa de Ciência Criminal*, 1996-3, p. 445 y ss.; Feijó Coimbra, J.R., *A defesa do contribuinte*, Rio de Janeiro, 1995, p. 394 y s.

¹¹ Como señala Vitu, A., en Merle, R./Vitu, A., *Traité de Droit Criminel. Droit Pénal Spécial*, Paris, 1982, tomo I, p. 917; Saint-Jours, Y., *Le Droit Pénal de la Sécurité Sociale*, Paris, 1973,

venir impulsado por un ánimo específicamente fraudulento y sin que las dificultades financieras de la empresa o, incluso, el impago de los salarios, determinen la inexistencia de infracción¹². La contravención puede ser enjuiciada y penada incluso después de que el sujeto activo haya regularizado sus cotizaciones.

El artículo R 244-4 CSS¹³ castiga el ilícito con la pena prevista para las contravenciones de 3ª clase: multa de hasta 3000 francos, que se impondrá por cada persona que el sujeto activo tenga empleada en condiciones irregulares, sin que el total pueda superar 10000 francos, límite que sólo opera referido a cada período de vencimiento de las cotizaciones¹⁴. La misma resolución condenatoria deberá disponer la responsabilidad del sujeto en orden al pago de las contribuciones debidas y de los recargos de demora.

p. 34, no inciden en el momento de consumación el requerimiento o apercibimiento administrativo previos, exigidos como condiciones (alternativas) de procedibilidad por el art. L 244-2 CSS. El incumplimiento de esta condición de procedibilidad supone la nulidad del procedimiento. En este sentido, cfr. Giudicelli-Delage, G., *Droit Pénal des affaires*, 2ª ed., Paris, 1994, p. 80.

¹² Cfr. Vitu, A., en Merle, R./Vitu, A., *Traité...cit.*, p. 914. Saint-Jours, Y., *Le Droit...cit.*, p. 38 y s., defiende la conceptualización de la contravención como infracción permanente.

¹³ El artículo R 244-4 CSS dispone: "*El empresario o el trabajador independiente que no se ajuste a las prescripciones de la legislación de Seguridad Social es merecedor de la multa prevista para las contravenciones de la 3ª clase decidida por el tribunal, sin perjuicio de la condena en la misma sentencia y bajo requerimiento del ministerio público o de la parte civil al pago de la cantidad que representen las contribuciones cuyo pago le incumbe, así como al pago de los recargos de demora. La multa se le aplica por cada persona que tenga empleada en condiciones contrarias a las prescripciones relativas a la afiliación y al pago de las cotizaciones de Seguridad Social, sin que el total de las multas pueda superar 10000 francos*".

¹⁴ Cfr. Saint-Jours, Y., *Le Droit...cit.*, p. 19.

En caso de reincidencia¹⁵, según el artículo R 244-5 CSS¹⁶, la pena correspondiente será la multa de hasta 10000 francos prevista para las contravenciones de 5ª clase, que podrá imponerse por cada infracción idéntica que se añada a la ya establecida situación de reincidencia sin que, por la acumulación de multas, la suma total pueda rebasar los 30000 francos (art. R 244-6 CSS). La reincidencia determina al mismo tiempo, según el art. L 244-4 CSS, la posibilidad de que el tribunal imponga al sujeto activo, por un tiempo de 6 meses a 5 años, la sanción de inelegibilidad para formar parte de las cámaras de comercio o de otros organismos profesionales (tribunales de comercio, cámaras de agricultura, cámaras profesionales, tribunales paritarios, comités y consejos consultivos).

Como consecuencia jurídica adicional, el tribunal puede ordenar, tanto en los casos de la infracción base como en los de reincidencia, la publicación de la sentencia condenatoria (art. L 244-5 CSS).

La retención indebida de la cuota obrera constituye en el ordenamiento francés, igualmente, un ilícito penal, tipificado en el art. R 244-3 CSS (y en el art. 23 del Decreto de 23 de diciembre de 1958), el cual establece: "*Al margen del supuesto de reincidencia en el plazo de tres años, previsto en el art. L. 244-6, el empresario que retiene indebidamente en su poder la contribución de los asalariados a los seguros sociales*

¹⁵ La circunstancia de reincidencia exige que el sujeto hubiese sido condenado por una infracción idéntica, cometida contra el mismo organismo recaudador, en virtud de sentencia firme en el plazo de los doce meses anteriores a la expiración de la demora "*de un mes*" establecida por el apercibimiento o por el requerimiento de demora (art. L 244-4 CSS). Pueden entrar en relación de reincidencia entre sí las infracciones de falta de afiliación y de omisión contributiva.

Sobre ello, cfr. Penhoat, C., *Droit Pénal*, 3ª ed., Paris, 1991, p. 183; Saint-Jours, Y., *Le Droit...* cit., p. 20 y s.

¹⁶ El artículo R 244-5 CSS determina: "*En caso de reincidencia, el infractor será castigado con las multas previstas para las contravenciones de la 5ª clase sin perjuicio de la condena por la misma sentencia y por requerimiento del ministerio público o de la parte civil al pago de las contribuciones cuyo ingreso le incumbe, así como al pago de los recargos de demora*".

descontada del salario, es responsable de las penas previstas para las contravenciones de 5ª clase".

La contravención se realiza con la simple falta de ingreso en el momento de vencimiento, por parte del empresario, de las cotizaciones obreras previamente descontadas, al margen de los motivos que hayan determinado tal comportamiento y con independencia del plazo de demora otorgado al sujeto¹⁷. El ilícito se realiza incluso aunque el sujeto devuelva a sus trabajadores las cantidades descontadas¹⁸. No obstante, si se produce un ingreso parcial de cotizaciones, cuyo montante alcanza a cubrir la totalidad de las cuotas obreras, las reglas de imputación de pagos determinan, en principio, la atipicidad del comportamiento¹⁹.

En el caso de que el comportamiento prohibido se desarrolle en el marco de la actuación mercantil de una persona jurídica, se ha señalado como sujetos penalmente responsables a aquellos que por sus funciones sean destinatarios del deber de cumplir la obligación de cotización y, en concreto, los presidentes-directores generales de las sociedades anónimas y de las empresas públicas, y los gerentes de las sociedades de responsabilidad limitada²⁰.

La conducta típica no ha de ser necesariamente una conducta fraudulenta, sino que la contravención se configura como una simple omisión contributiva²¹.

¹⁷ Cfr. Penhoat, C., *Droit...cit.*, p. 182; Saint-Jours, Y., *Le Droit...cit.*, p. 36.

¹⁸ Cfr. Vitu, A., en Merle, R./Vitu, A., *Traité...cit.*, p. 923, el cual apunta, adicionalmente, que antes de la creación de este injusto -previsto por vez primera por la Ley de 1 de julio de 1934- la jurisprudencia había rechazado la subsunción del comportamiento en el delito de apropiación indebida.

¹⁹ Cfr. Saint-Jours, Y., *Le Droit...cit.*, p. 23 y ss.

²⁰ Cfr. Saint-Jours, Y., *Le Droit...cit.*, p. 48 y ss.

²¹ Cfr. Dupeyroux, J.J., *Droit de la Sécurité Sociale*, 11ª ed., Paris, 1988, p. 725. En sentido similar, cfr. Saint-Jours, Y., *Le Droit...cit.*, p. 26, y 35 y ss.

El injusto se castiga con pena de multa de hasta 10000 francos. El endurecimiento punitivo que sobreviene en caso de reincidencia (para la cual se estima la comisión de nuevas infracciones idénticas en el plazo de 3 años, a contar desde la primera condena en sentencia firme) eleva la sanción hasta prisión de dos años y multa de 60000 francos o una de estas dos penas solamente (art. L 244-6)²².

Junto a estas dos infracciones básicas, el CSS tipifica específicamente diversas conductas de favorecimiento de la elusión contributiva, que gravitan sobre la actuación de un intermediario que se ofrece al empresario para, mediante remuneración, ayudarle a eludir las cotizaciones aún no vencidas o, en su caso, ya requeridas²³.

²² La infracción de retención indebida de las cotizaciones descontadas ocupa una posición significativa en las estadísticas judiciales relativas al Derecho Penal del trabajo. Serverin, E., *"L'application des sanctions pénales en droit social: un traitement juridictionnel marginal"*, en Droit Social, nº 7-8/1994, p. 658, y Antona, J.-P./Colin, P./Lenglart, F., *La responsabilité pénale des cadres et des dirigeants dans le monde des affaires*, Paris, 1996, p. 191, revelan que las sentencias que han apreciado la existencia de este ilícito se acercan al millar/año (887 en 1990, 1005 en 1991, 1001 en 1992, 876 en 1993); las condenas por falta de afiliación del trabajador son, en cambio, más escasas (249 en 1990, 257 en 1991, 236 en 1992).

²³ El art. L 244-12 CSS castiga con pena de prisión de seis meses y multa de 20000 francos al intermediario que, por remuneración, haya ofrecido, prestado o aceptado prestar sus servicios a un empresario con el objeto de permitirle incumplir la legislación de Seguridad Social. En caso de reincidencia -que ha de verificarse en el plazo de un año- las penas se elevan a dos años de prisión y multa de 40000 francos.

Por su parte, el art. L 244-13 CSS tipifica la conducta del intermediario que haya ofrecido a un empresario sus servicios, a cambio de remuneración, para obtener una reducción de las cotizaciones que la Seguridad Social reclama a aquél. La sanción prevista es de multa de 8000 francos, que se eleva a seis meses de privación de libertad y multa de 16000 francos en caso de reincidencia; a estas penas puede añadirse, en todo caso, la publicación de la sentencia.

Si el citado intermediario que realiza la conducta prohibida en el art. L 244-13 CSS es un funcionario de la Seguridad Social o ha abandonado tal actividad en los cinco años anteriores, la conducta se sanciona por el art. 244-14 CSS con pena privativa de libertad de dos años y multa de 30000 francos, a las que de nuevo se podrá añadir la publicación de la sentencia condenatoria. A los empresarios o trabajadores independientes que hayan participado como cómplices en este ilícito les serán impuestas las mismas penas.

Los principales especialistas se han mostrado críticos con la excesiva benignidad con que el Derecho Penal francés trata los fraudes a la Seguridad Social²⁴, especialmente las conductas de elusión y retención de cotizaciones; una benignidad que se manifiesta, por una parte, en la configuración de las infracciones como meras contravenciones, cuando deberían ser concebidas como delitos correccionales, ilícitos de mayor gravedad; y, por otra parte, en las sanciones previstas²⁵, señaladamente en los estrechos límites puestos a la acumulación de penas pecuniarias. Un tratamiento benigno de estos comportamientos que hasta el momento parece haber resultado ciertamente ineficaz²⁶. Este marco de penalidad contrasta con las propuestas penológicas de los especialistas consultados: en un caso, aplicación de penas de prisión y establecimiento de medidas como la inhabilitación profesional, la prohibición de realizar contratos con las Administraciones o la intervención de la empresa²⁷; en otro caso, reservar las sanciones penales para el comportamiento de retención indebida de cuotas obreras, cuya pena

²⁴ En este sentido, cfr., claramente, Saint-Jours, Y., *Le Droit...* cit., p. 71 y ss.; Vitu, A., en Merle, R./Vitu, A., *Traité...* cit., tomo I, p. 913 y s., y 919 y s.; reflexiones recogidas en nuestra doctrina por De Vicente Martínez, R., *Delitos...* cit., p. 77 y s.

²⁵ El estudio de Serverin, E., *"L'application..."* cit., p. 660 y s., muestra que las penas de multa son, en relación con los ilícitos que nos ocupan, las más utilizadas: alrededor de un 80 % de los casos son efectivamente sancionados con multa (1105 en 1990, 1195 en 1991, 1106 en 1992). La cuantía media de las multas es notablemente baja (2769 francos en 1990, 3430 francos en 1991, 2309 en 1992).

En cambio, las penas privativas de libertad son aplicadas de forma verdaderamente testimonial: 5 casos en 1990 (con una duración media de 30 días de prisión), 1 caso en 1991 (condena de 30 días de prisión), 2 casos en 1992 (con 20 días de prisión de media).

Las demás sentencias condenatorias -en torno al 20 % de los casos- llevaron a una suspensión condicional de la pena, posteriormente convertida en definitiva.

²⁶ Cfr., en esta línea de pensamiento, Vitu, A., en Merle, R./Vitu, A., *Traité...* cit., tomo I, p. 914.

²⁷ Cfr. Vitu, A., en Merle, R./Vitu, A., *Traité...* cit., tomo I, p. 920.

debería ser agravada hasta alcanzar el marco de la apropiación indebida²⁸, añadiéndose penas pecuniarias para la persona jurídica, que podrían llegar, en caso de reincidencia, hasta las medidas de intervención de la empresa, y de incapacitación del sujeto para ejercer las funciones de dirección de la explotación²⁹.

III.2.- PROTECCIÓN PENAL DE LAS CUOTAS DE SEGURIDAD SOCIAL EN EL ORDENAMIENTO ITALIANO.

En el ordenamiento italiano la sanción penal de las omisiones contributivas también ha sido una solución a la que el legislador ha venido recurriendo tradicionalmente. Las diversas normas de Seguridad Social han incluido desde antiguo ilícitos criminales de poca gravedad relativos al impago de cotizaciones, configurando una regulación penal de la materia un tanto falta de sistematización.

Sobre este conjunto de disposiciones incidió el importante proceso despenalizador llevado a cabo en Italia durante las últimas décadas, articulado en este punto a través de la Ley de 24 de noviembre de 1981, n° 689, de modificaciones al sistema penal. Aquel cuerpo normativo llevó a cabo una despenalización cuasi global de las infracciones de Seguridad Social, por medio de un art. 35 que despojaba de su carácter criminal a todos

²⁸ El tipo básico de apropiación indebida se sanciona en el CP francés (art. 408 CP) -en su tipo básico- con las penas de prisión de dos meses a dos años y multa de 3600 a 2500000 francos.

²⁹ Cfr. Saint-Jours, Y., *Le Droit...cit.*, p. 76 y ss.

los ilícitos conminados exclusivamente con multa³⁰, lo que, habida cuenta del catálogo de sanciones previstas sobre el que se superponía tal norma, venía a equivaler en la práctica a una despenalización completa de la materia³¹.

Esta opción despenalizadora, que divergía del criterio adoptado de forma genérica por la propia L. 24/XI/1981, nº 689, para los ilícitos penales en materia laboral³², se sustentaba sobre una apreciada ineficacia del sistema anterior, debida a un trasunto de circunstancias, entre las cuales se han señalado: la escasa entidad de las sanciones punitivas dispuestas, el carácter bagatelar de los ilícitos, las disfunciones en la inspección y verificación de los hechos, las dificultades para individualizar los sujetos responsables o la concurrencia disfuncional del proceso penal con el procedimiento civil para la satisfacción de la deuda impagada³³. La regulación precedente parecía haber conducido

³⁰ El art. 35 L. 24/XI/1981, nº 689, en su primer párrafo, dispone: "*No constituyen delito y quedan sujetas a la sanción administrativa de pago de una suma de dinero todas las violaciones previstas por las leyes en materia de previsión y asistencia obligatorias penadas sólo con multa*".

Mucciarelli, F., "*Sicurezza sociale (reati in materia di)*", [manuscrito del autor no publicado], p. 5, critica el criterio adoptado para la despenalización -la anterior previsión únicamente de una pena pecuniaria-, por cuanto se ha mostrado escasamente selectivo y mal dimensionado.

³¹ **Amatucci, A. y Otros**, *I. Depenalizzazione e illecito amministrativo*, en **Bertoni, R. y Otros**, *Modifiche al sistema penale. Legge 24 novembre 1981. N 689*, Milano, 1982, p. 117 y s.; **Pontin, M.**, "*Brevi osservazioni sulla nuova disciplina delle violazioni in materia di previdenza e assistenza obbligatorie*", en **Ichino, G./Leo, G. (coord.)**, *Lavoro e giustizia penale*, Milano, 1983, p. 196.

³² El art. 34 L. 24/XI/1981, nº 689, excluía en su letra m) de la despenalización a los delitos previstos "*por las leyes relativas a las relaciones de trabajo*".

³³ **Amatucci, A. y Otros**, *I. Depenalizzazione...cit.*, p. 119 y ss.; **Anfora, G.**, "*Assicurazioni sociali: obblighi e divieti penalmente sanzionati*", en **Caraccioli, L. (coord.)**, *Rischi penali dell'imprenditore*, Milano, 1991, p. 15; **Luciani, A.**, *Il sistema sanzionatorio nella previdenza sociale*, Milano, 1986, p. 68 y ss.; **Padovani, T.**, "*Reati in materia di assicurazioni sociali*", en *Novissimo Digesto Italiano, Appendice*, vol. VI, Torino, 1986, p. 331 y s.; **Pontin, M.**, "*Brevi...cit.*", p. 196 y s.

Grilli, L., *Diritto...cit.*, p. 113 y s., apunta que la despenalización de las omisiones

únicamente al colapso funcional de los tribunales y al retraso en la recaudación coactiva de las cotizaciones debidas. Frente a ello, la regulación despenalizadora de la L. 24/XI/1981, n° 689, establecía diversos mecanismos dirigidos a facilitar la recuperación de las cantidades eludidas³⁴ y era considerada por algunos autores como una normativa dotada de un real efecto intimidatorio, en la medida en que se reforzaba la certeza de la sanción³⁵.

La línea general despenalizadora de la L. 689/1981 y los efectos positivos que parecía comportar no impidieron que el legislador italiano consagrara también en este ámbito un injusto penal que, incrementando el marco de penalidad, pretendía recoger los hechos más gravemente lesivos, cualificados tanto por su carácter fraudulento, como por la cuantía del perjuicio irrogado a las entidades de previsión³⁶. En efecto, el art. 37 de la ley establece un nuevo ilícito con un marcado matiz fraudulento: *"salvo que el hecho constituya un delito más grave, el empresario que, con el fin de no abonar total o parcialmente contribuciones o primas previstas por las leyes de previsión y asistencia obligatorias, omite una o más inscripciones o declaraciones obligatorias, o realiza una*

contributivas se vió apoyada por la idea de dar preferencia a la recaudación coactiva de las cuotas frente a la intervención sancionadora.

Por su parte, Smuraglia, C., *"La legge N. 689/81 e il Diritto Penale del lavoro"*, en Rivista Giuridica del Lavoro e della Previdenza Sociale, 1982-IV, p. 57, critica la despenalización de las omisiones contributivas y considera que el proceso despenalizador no ha logrado racionalizar el régimen sancionador en la materia. Se muestra crítico también con la despenalización de las omisiones contributivas, Viridi, G., *"Legge 24 novembre 1981, N. 689 e prospettive del Diritto Penale del lavoro"*, en Il Diritto del Lavoro, 1983-I, p. 376 y s.

³⁴ Como medida más relevante se establece para los ilícitos administrativos, con el fin de acelerar la recaudación ejecutiva de las cotizaciones, un único procedimiento conjunto para la imposición de sanciones y la recuperación de sumas impagadas.

³⁵ Opinión sustentada por Padovani, T., *"Reati...cit."*, p. 331; Amatucci, A. y Otros, *I. Depenalizzazione...cit.*, p. 121 y s.

³⁶ Cfr. Anfora, G., *"Assicurazioni...cit."*, p. 15 y s.; Mucciarelli, F., *"art. 37"*, en Dolcini, E. y Otros, *Commentario delle "Modifiche al sistema penale"*, Milano, 1982, p. 225 y s.; *"Sicurezza...cit."*, p. 15; Pera, G., *Diritto del Lavoro*, 5ª ed., Padova, 1996, p. 648 y s.

o más declaraciones obligatorias en todo o en parte no ajustadas a la verdad, será penado con reclusión hasta dos años cuando del hecho derive la omisión del abono de contribuciones y primas previstas por las leyes de previsión y asistencia obligatorias por un importe mensual no inferior a cinco millones.

La condena comporta las penas accesorias de interdicción temporal de los cargos directivos de la persona jurídica y de las empresas y de incapacidad para contratar con la administración pública. Ambas se añaden a la condena incluso en el caso de que la disposición del párrafo precedente no se aplique porque el hecho constituya un delito más grave.

También se aplican, en cualquier caso, las sanciones administrativas previstas en el artículo 35".

El bien jurídico protegido por la norma ha sido identificado como el interés público en la correcta financiación del sistema de previsión³⁷.

El art. 37 tipifica graves incumplimientos de las obligaciones "centrales" de la relación de cotización, aquellas obligaciones que condicionan directamente la apreciación por parte de la Administración de la existencia y cuantía de la deuda, y cuyo incumplimiento dificulta sobremanera el conocimiento de la obligación contributiva por parte de las entidades gestoras³⁸. Como correlato de esta opción, el simple impago de las cotizaciones se relega al ámbito de los ilícitos administrativos, al igual que el

³⁷ Cfr. Mucciarelli, F., "Sicurezza...cit., p. 8; Padovani, T., "Reati...cit., p. 335. Por su parte, Salafia, A., "Il sistema sanzionario previdenziale: le sanzioni amministrative e penali", en Il Diritto del Lavoro, 1987-I, p. 359, hace referencia al interés público en un desarrollo regular del procedimiento administrativo de recaudación contributiva como bien jurídico protegido.

De acuerdo con Minghelli, D., "Appunti sul delitto di omesso versamento di ritenute previdenziali", en Massimario di giurisprudenza del lavoro, 1988, p. 435, sujeto pasivo del delito es el ente de previsión.

³⁸ Cfr. Anfora, G., "Assicurazioni...cit., p. 20; Padovani, T., "Commento agli artt. 35, 36 e 37, L. 24 novembre 1981, n. 689", en Legislazione Penale, 1982, p. 301 y 304; Pera, G., Diritto...cit., p. 650 y s.; Salafia, A., "Il sistema...cit., p. 356 y s.

incumplimiento de las obligaciones de inscripción y declaración que no lleva aparejado el efectivo impago de las cotizaciones³⁹.

Sujeto activo del delito consignado en este art. 37 es el empresario⁴⁰. Cuando esta cualidad recaiga en una persona jurídica será penalmente responsable en concepto de autor el administrador o administradores con competencias gestoras en el ámbito de previsión⁴¹. En caso de que se haya producido una delegación competencial expresa en virtud de normas internas de la sociedad, el sujeto delegatario será el responsable⁴². Con todo, en los casos de delegación, el empresario que, conociendo la realización de la infracción, nada haga por evitarla, será también penalmente responsable⁴³.

³⁹ Cfr. Mucciarelli, F., "Sicurezza...cit., p. 16; Padovani, T., "Recenti modifiche del Diritto penale del lavoro", en *Giornale di Diritto del Lavoro e di Relazioni industriali*, 1982, p. 417; "Reati...cit., p. 334; *Diritto Penale del lavoro*, 4ª ed., Milano, 1994, p. 135, y 211 y s.; Salafia, A., "Il sistema...cit., p. 360.

⁴⁰ Mucciarelli, F., "Sicurezza...cit., p. 11 y ss., ha llamado la atención sobre el hecho de que en la legislación italiana la cualidad de empresario no se vincula, en todo caso, a la titularidad de la relación de trabajo dependiente, sino que puede extenderse a otros sujetos que detentan poderes de decisión en el marco de unidades productivas con un cierto grado de autonomía. Ello implica que, en la medida en que sobre tales sujetos recaen también las obligaciones de previsión, pueden responder a título de autores del delito del art. 37 L. 689/1981.

⁴¹ Cfr. Pera, G., *Diritto...cit.*, p. 618 y s.; Salafia, A., "Il sistema...cit., p. 363; Anfora, G., "Assicurazioni...cit., p. 22 y s., quien puntualiza que en caso de que la persona jurídica tenga varios administradores, aquellos que no detentan específicamente las competencias relativas a las obligaciones contributivas sólo serán penalmente responsables cuando hayan contribuido de forma consciente a la realización del ilícito.

⁴² Cfr. Amatucci, A. y Otros, *I. Depenalizzazione...cit.*, p. 124 y s.; Luciani, A., *Il sistema...cit.*, p. 29; Salafia, A., "Il sistema...cit., p. 363, quien relaciona la delegación de funciones con la dinámica de descentralización productiva.

Este planteamiento en relación con la delegación de funciones ha sido corroborado por la jurisprudencia; sobre los requisitos que ésta ha exigido para considerar exonerado al empresario delegante, vid. Anfora, G., "Assicurazioni...cit., p. 24; Pera, G., *Diritto...cit.*, p. 619 y ss.; Smuraglia, C., *Diritto Penale del lavoro*, Padova, 1980, p. 176 y s.

⁴³ Cfr. Anfora, G., "Assicurazioni...cit., p. 25; Mucciarelli, F., "Sicurezza...cit., p. 10 y s.; Padovani, T., "Reati...cit., p. 335; -con matizaciones- Pera, G., *Diritto...cit.*, p. 621 y s.

La conducta típica consiste en la omisión de una o más inscripciones o declaraciones obligatorias⁴⁴ -es decir, aquellas cuya solicitud o presentación viene impuesta obligatoriamente, y en plazos periódicos fijos, por normas legales o reglamentarias⁴⁵, y sólo las relativas a la Seguridad Social, no cualquiera otras⁴⁶-, o en la realización de una o más declaraciones obligatorias que en todo o en parte no se ajusten a la realidad fáctica⁴⁷. La realización de varios comportamientos de esta clase no da lugar, según la doctrina mayoritaria, a un concurso de delitos, sino a un único ilícito⁴⁸. El hecho

⁴⁴ Para Grilli, L., *Diritto...cit.*, p. 115, en el contenido de injusto de esta modalidad comisiva ocupa un espacio el perjuicio generado a los trabajadores por una conducta que suprime su relación de aseguramiento con la Seguridad Social.

⁴⁵ Cfr. Mucciarelli, F., *"Sicurezza...cit.*, p. 17 y ss.; Padovani, T., *"Reati...cit.*, p. 336; Pera, G., *Diritto...cit.*, p. 651.

⁴⁶ Cfr. Mucciarelli, F., *"Sicurezza...cit.*, p. 16 y s.; Padovani, T., *"Reati...cit.*, p. 336; Salafia, A., *"Il sistema...cit.*, p. 358. De otra opinión, Amatucci, A. y Otros, *I. Depenalizzazione...cit.*, p. 126; Luciani, A., *Il sistema...cit.*, p. 30.

⁴⁷ Antolisei, F., *Manuale di Diritto Penale. Leggi complementari-I*, 10ª ed., Milano, 1997, p. 513; Mucciarelli, F., *"artt. 37...cit.*, p. 226; *"Sicurezza...cit.*, p. 14 y s., entre otros, llaman la atención sobre el hecho de que en esta modalidad activa de comportamiento sólo se hayan tomado en consideración las declaraciones obligatorias, pero no las inscripciones obligatorias. No obstante, los autores niegan la posibilidad de superar esta carencia por medio de una interpretación que, con apoyo en la rúbrica de la norma, se proyecte más allá de su texto. Por el contrario, Salafia, A., *"Il sistema...cit.*, p. 357 y s., encuentra carente de todo sentido que se haya excluido del tipo a las falsedades en inscripciones obligatorias, conducta en su opinión más grave que las ejecutadas sobre las declaraciones. Por ello, defiende su inclusión a partir de una interpretación que integre la norma con su propio epígrafe, en el que sí se mencionan las falsedades en inscripciones obligatorias. En la misma línea, cfr. Luciani, A., *Il sistema...cit.*, p. 31.

Desde otra perspectiva, MUCCIARELLI, junto con Anfora, G., *"Assicurazioni...cit.*, p. 26; Padovani, T., *"Commento...cit.*, p. 305; *"Reati...cit.*, p. 336, sugieren que las mendacidades en el marco de las inscripciones obligatorias pueden ser entendidas como omisiones, mientras que las declaraciones son más susceptibles de registrar falsedades de matiz fundamentalmente activo.

⁴⁸ Cfr. Antolisei, F., *Manuale di Diritto Penale. Leggi...cit.*, p. 514. Sin embargo, Nuvolone, P., *La legge di depenalizzazione. Appendice al terzo volume del Trattato di Diritto Penale italiano di Vincenzo Manzini*, Torino, 1984, p. 11, entiende que el delito se refiere a cada omisión contributiva concreta, articulada mediante tales comportamientos fraudulentos, lo que tiene extraordinaria relevancia en relación con el límite cuantitativo.

de que de alguna de las modalidades comisivas efectivamente⁴⁹ se derive una evasión de contribuciones superior a cinco millones de liras mensuales⁵⁰ -límite que no ha dejado de cosechar alguna crítica por su elevada cuantía- se interpreta por algunos como una circunstancia ulterior ajena a la propia conducta delimitada en el tipo⁵¹, mientras otros lo

⁴⁹ Mucciarelli, F., "artt. 37...cit., p. 227; "Sicurezza...cit., p. 22, entiende que no es necesario que de las omisiones o falsificaciones prohibidas en el tipo se haya derivado efectivamente el perjuicio patrimonial, sino que resulta suficiente que pueda ocasionarse. En un sentido similar se expresa Anfora, G., "Assicurazioni...cit., p. 30 y s.

⁵⁰ De acuerdo con Bartolini, F., *Il nuovo codice della depenalizzazione*, 4ª ed., Piacenza, 1990, p. 338; Mucciarelli, F., "artt. 37...cit., p. 227 y s., para superar esta cantidad podrán sumarse los dos conceptos de la deuda expresamente mencionados en la norma: *contribuciones y primas*.

Mucciarelli, F., "Sicurezza...cit., p. 9 y s.; Padovani, T., "Recenti...cit., p. 419 y s.; "Commento...cit., p. 305 y s.; "Reati...cit., p. 332 y 337; Diritto...cit., p. 213 y s.; Pera, G., Diritto...cit., p. 649 y 652, se muestran críticos con el límite cuantitativo establecido en la norma, y ello por dos motivos. En primer lugar, porque consideran que restringe excesivamente la órbita punible; en segundo lugar, y sobre todo, porque establece una línea de delimitación -en su opinión- inadecuada: las pequeñas empresas, a pesar de ser las principales responsables del volumen de fraude, nunca llegarán a superar dicha cifra (ni siquiera con defraudaciones totales), las grandes, por el contrario, la sobrepasarán con extrema facilidad, con pequeñas defraudaciones parciales (que son, a su juicio, menos graves que las elusiones globales de la pequeña empresa); con ello, a un deber en principio idéntico como es el de cotización se le está dotando de una mayor incisividad en el caso de las grandes factorías. Para solucionar tal disfunción, estos autores proponen que el límite se establezca no como una cantidad fija, sino como un tanto por ciento de la total obligación de cotización de cada empresa, lo que permitiría abarcar las defraudaciones de la pequeñas unidades productivas.

Críticos con la elevada cuantía del límite de tipicidad se han mostrado también Di Lecce, M., "La legge n. 689 del 24 novembre 1981 (modifiche al sistema penale), con riferimento al Diritto Penale del lavoro", en Ichino, G./Leo, G. (coord.), *Lavoro...cit.*, p. 394; Viridi, G., "Legge...cit., p. 377; Ichino, G., "Le modifiche al sistema penale in materia di lavoro, ad un anno di distanza dalla entrata in vigore della legge N. 689 del 1981: rassegna di dottrina, di giurisprudenza e di casistica", en *Rivista Giuridica del Lavoro e della Previdenza Sociale*, 1983-IV, p. 298; Luciani, A., *Il sistema...cit.*, p. 32 y s.; los dos últimos autores apuntan que tanto la elevación de tal límite, como las dificultades de prueba del dolo específico, o la cláusula de preeminencia de los delitos más graves determinarán la escasa aplicación del injusto de referencia.

⁵¹ Cfr. Amatucci, A. y Otros, *I. Depenalizzazione...cit.*, p. 127; Anfora, G., "Assicurazioni...cit., p. 29; La Cute, G., *Manuale di Diritto Penale del Lavoro*, Napoli, 1983, p. 175 y s.; Ichino, G., "Le modifiche...cit., p. 298; Luciani, A., *Il sistema...cit.*, p. 31 y s.;

consideran elemento sustancial del resultado típico⁵². Para los primeros aquella circunstancia constituye una condición objetiva de punibilidad -que no ha de ser abarcada en sus concretos términos por el dolo, lo que excluye importantes problemas prácticos-, ya que está formulada en la norma en clave hipotética y no es inmanente al injusto del hecho sino una ulterior agravación de una ofensa típica ya completamente delineada sobre las modalidades de acción fraudulenta; el legislador habría establecido tal condición objetiva en aras a articular una prohibición penal prudente⁵³. Para los segundos, resultado y límite cuantitativo son un elemento del tipo, que concurre sustancialmente a la delimitación de la ofensividad relevante; por ello, algún autor ha apuntado que si el sujeto rectifica su comportamiento contrario a la obligación de Seguridad Social antes de que concluya el plazo reglamentario de pago, y abona de forma íntegra las cuotas, la conducta sería atípica⁵⁴.

Nuvolone,P., *La legge...*cit., p. 11; Padovani,T., "*Recenti...*cit., p. 419; "*Commento...*cit., p. 305; "*Reati...*cit., p. 337; Pera,G., *Diritto...*cit., p. 651 y s.; Salafia,A., "*Il sistema...*cit., p. 360; Smuraglia,C., "*La legge...*cit., p. 59.

⁵² Cfr. Antolisei,F., *Manuale di Diritto Penale. Leggi...*cit., p. 514; Grilli,L., *Diritto...*cit., p. 115 y s.; Mucciarelli,F., "*artt. 37...*cit., p. 227; "*Sicurezza...*cit., p. 20 y s. Parece sostener el mismo entendimiento Lorusso,A., "*Nuovo sistema sanzionatorio per le violazioni in materia di previdenza e assistenza obbligatorie con particolare riguardo alla assicurazione contro gli infortuni sul lavoro e le malattie professionali*", en *Rivista degli infortuni e delle malattie professionali*, 1982, p. 178.

⁵³ Cfr. Amatucci,A. y Otros, *I. Depenalizzazione...*cit., p. 128; Anfora,G., "*Assicurazioni...*cit., p. 29; Padovani,T., "*Recenti...*cit., p. 419; "*Reati...*cit., p. 337 -quien destaca las dificultades que en orden a la prueba del dolo determinaría la consideración de la elusión superior a tal límite como elemento del tipo de injusto-; *Diritto...*cit., p. 213; Pera,G., *Diritto...*cit., p. 651 y s.; Salafia,A., "*Il sistema...*cit., p. 360.

⁵⁴ Cfr. Grilli,L., *Diritto...*cit., p. 116.

A diferencia de lo que prevé el art. 36 para las infracciones administrativas, el pago -posterior a la consumación- de las cantidades eludidas no excluye ni el injusto ni la punibilidad del hecho⁵⁵.

El ilícito requiere dolo⁵⁶, considerado como específico porque el comportamiento ha de verse impulsado por el fin de eludir la obligación de cotización⁵⁷. La punibilidad del hecho puede excluirse por el error del agente que, versando sobre las normas de Seguridad Social, haya determinado una incorrecta interpretación de las circunstancias fácticas que determinan la obligación de cotizar⁵⁸.

Se ha señalado como momento de consumación el del final del plazo de presentación o cumplimiento de las inscripciones o declaraciones obligatorias o, en la modalidad activa, el de efectiva presentación de la declaración falseada⁵⁹. Para algún autor que considera el límite cuantitativo como elemento del tipo cabe conceptualmente la tentativa en la modalidad activa de presentación de declaraciones falsas⁶⁰.

⁵⁵ Cfr. Bartolini, F., *Il nuovo...*cit., p. 338; La Cute, G., *Manuale...*cit., p. 176.

⁵⁶ Cfr. Grilli, L., *Diritto...*cit., p. 117; Di Lecce, M., "Depenalizzazione e Diritto Penale del lavoro", en *Rivista Italiana di Diritto del Lavoro*, 1984, parte prima, p. 244.

⁵⁷ Cfr. Amatucci, A. y Otros, *I. Depenalizzazione...*cit., p. 127; Anfora, G., "Assicurazioni..."cit., p. 30; Antolisei, F., *Manuale di Diritto Penale. Leggi...*cit., p. 514; Luciani, A., *Il sistema...*cit., p. 31; Mucciarelli, F., "artt. 37..."cit., p. 228; "Sicurezza..."cit., p. 22; Padovani, T., "Commento..."cit., p. 305; "Reati..."cit., p. 337; La Cute, G., *Manuale...*cit., p. 175; Salafia, A., "Il sistema..."cit., p. 361.

⁵⁸ Cfr. Anfora, G., "Assicurazioni..."cit., p. 31; Mucciarelli, F., "Sicurezza..."cit., p. 22 y ss.; Padovani, T., "Reati..."cit., p. 337. Cfr. asimismo Salafia, A., "Il sistema..."cit., p. 361 y s., quien hace referencia -al igual que los demás monografistas- a la doctrina jurisprudencial limitativa de la virtualidad de este género de error en el ámbito de las omisiones contributivas, al tiempo que él mismo duda de la aplicabilidad en esta materia del error sobre el hecho excluyente del dolo.

⁵⁹ Cfr. Anfora, G., "Assicurazioni..."cit., p. 28; Mucciarelli, F., "artt. 37..."cit., p. 227; Salafia, A., "Il sistema..."cit., p. 359 y s., que defiende el carácter instantáneo del delito.

⁶⁰ Cfr. Antolisei, F., *Manuale di Diritto Penale. Leggi...*cit., p. 514. Sostiene la opinión contraria, desde la conceptualización del límite cuantitativo como condición objetiva de punibilidad,

El comportamiento típico puede integrar, adicionalmente, el supuesto de hecho de determinadas infracciones administrativas despenalizadas en virtud del art. 35 L. 24/XI/1981, nº 689. En caso de que ello suceda, el último párrafo del transcrito art. 37 permite acumular las sanciones administrativas a las penas⁶¹.

Por otra parte, la primera proposición de la norma establece una cláusula relativa al concurso de leyes que determina la inaplicación del art. 37 en los casos en que el comportamiento conforme otro delito de mayor gravedad. Esta cláusula puede tener una significativa relevancia práctica en los casos en que la conducta integre igualmente el subtipo agravado de estafa del art. 640.1 CP italiano -que no establece límite cuantitativo alguno al perjuicio típico-, supuesto en principio nada infrecuente, en el que el único delito apreciable será el indicado injusto patrimonial del CP⁶². Otro supuesto en el que

Salafia, A., *"Il sistema...cit., p. 360.*

⁶¹ La finalidad de la disposición de este último párrafo es la de excepcionar la norma general sobre concurso de ilícitos penales y administrativos del art. 9 L. 689/1981, que solventa el concurso en virtud del principio de especialidad. La aplicación de la regla general del art. 9 al ámbito de las omisiones contributivas habría impedido, debido a la especificidad de las infracciones administrativas, la virtualidad del art. 37. En este sentido, cfr. Ichino, G., *"Le modifiche...cit., p. 297*; Luciani, A., *Il sistema...cit., p. 103*; Mucciarelli, F., *"Sicurezza...cit., p. 27 y s.*; Padovani, T., *"Commento...cit., p. 306 y s.*; *"Reati...cit., p. 338*; Pera, G., *Diritto...cit., p. 652 y s.*

⁶² Cfr. Di Lecce, M., *"Depenalizzazione...cit., p. 244*; Ichino, G., *"Le modifiche...cit., p. 298*; Salafia, A., *"Il sistema...cit., p. 364*; Anfora, G., *"Assicurazioni...cit., p. 33*; Luciani, A., *Il sistema...cit., p. 33 y 48*; Mucciarelli, F., *"Sicurezza...cit., p. 24 y s.*; Padovani, T., *"Recenti...cit., p. 421 y ss.*; *"Commento...cit., p. 306*; *"Reati...cit., p. 338*; *Diritto...cit., p. 144 y s.* Estos cuatro últimos autores señalan que la diferencia entre ambos tipos descansa en el hecho de que el ilícito previsional no exige el nexo de imputación entre engaño, error y evasión contributiva, de modo que los comportamientos contrarios a las obligaciones de Seguridad Social sancionados en la L. 689/1981 carecen de la cualificación engañosa requerida por el injusto del CP.

El art. 640.1 CP italiano conmina con pena privativa de libertad de uno a cinco años y con multa de 600000 a 3000000 de liras la estafa en perjuicio del Estado o de otro ente público.

podría tener aplicación la mencionada cláusula sería el de comisión de falsedades documentales por parte de funcionarios públicos⁶³.

La penalidad establecida por la norma sigue, como apuntan AMATUCCI y OTROS⁶⁴, las más significadas líneas político-criminales en materia de criminalidad de empresa, en la medida en que recoge una pena privativa de libertad (de hasta dos años de duración) y dos penas accesorias privativas de derechos, con la misma duración que la principal de reclusión⁶⁵: la de interdicción del desempeño de los cargos directivos de la empresa y la de incapacitación para contratar con las Administraciones Públicas⁶⁶. Ambas penas accesorias habrán de imponerse aunque el hecho no sea sancionado como delito de fraude de contribuciones sino como estafa; disposición que pretende evitar que la realización del delito patrimonial -más grave- acabe determinando un beneficio punitivo para el sujeto responsable⁶⁷.

⁶³ Cfr. Antolisei, F., *Manuale di Diritto Penale. Leggi...cit.*, p. 514; Di Lecce, M., *"Depenalizzazione...cit.*, p. 244.

⁶⁴ Cfr. Amatucci, A. y Otros, *I. Depenalizzazione...cit.*, p. 130. En un sentido similar, cfr. Luciani, A., *Il sistema...cit.*, p. 114.

No obstante, Anfora, G., *"Assicurazioni...cit.*, p. 33; Mucciarelli, F., *"Sicurezza...cit.*, p. 26 y s., han resaltado que tanto la pena principal -privativa de libertad- como las penas accesorias pueden ser suspendidas condicionalmente, lo cual limita los efectos preventivos de las mismas.

Por otra parte, Mucciarelli, F., *"artt. 37...cit.*, p. 228, ha llamado la atención sobre el hecho de que la penalidad es más benigna que la del injusto de estafa, a pesar de que la dañosidad de la conducta no pueda considerarse menor; asimismo, critica que las modalidades de comportamiento del ilícito tengan establecida la misma pena, cuando la omisión de las inscripciones o denuncias encierra mayor peligrosidad que su presentación falseada.

⁶⁵ Cfr. Mucciarelli, F., *"artt. 37...cit.*, p. 229.

⁶⁶ Ichino, G., *"Le modifiche...cit.*, p. 313 y s.; Luciani, A., *Il sistema...cit.*, p. 112; Padovani, T., *"Reati...cit.*, p. 338; Pera, G., *Diritto...cit.*, p. 652, señalan la disfunción que en orden a la eficacia de la penalidad genera el hecho de que la sanción de incapacitación para contratar con las Administraciones Públicas se imponga al administrador responsable y no a la propia sociedad en cuyo provecho se realizó la defraudación.

⁶⁷ Cfr. Ichino, G., *"Le modifiche...cit.*, p. 298 y s.; Luciani, A., *Il sistema...cit.*, p. 115; Padonavi, T., *"Commento...cit.*, p. 306.; *"Reati...cit.*, p. 338; Pera, G., *Diritto...cit.*, p. 652.

Tras la redefinición de los ilícitos en materia de Seguridad Social operada por la L. 24/XI/1981, n° 689, se introdujo posteriormente otra significativa infracción penal, en este caso por la L. 11/XI/1983, n° 638, de *medidas urgentes en materia de previsión y sanitaria y para la contención del gasto público, disposiciones para varios sectores de la administración pública y prórroga de ciertos plazos*. La norma, que vino a convalidar el decreto ley 12/IX/1983, n° 463⁶⁸, tipificaba específicamente la retención empresarial de cuotas obreras, comportamiento que hasta el momento había dado lugar a la aplicación jurisprudencial del tipo cualificado de apropiación indebida⁶⁹. Esta solución jurisprudencial encuentra la oposición expresa de la doctrina mayoritaria, que entiende que el empresario tiene la propiedad de las sumas retenidas y no ingresadas, y no la posesión en nombre del trabajador -habida cuenta de que en ningún momento este ha tenido disponibilidad sobre las sumas retenidas ni las ha entregado al patrono- y, por otra parte, que en realidad está incumpliendo una obligación contributiva directamente suya, que le vincula con los institutos de previsión⁷⁰; la identificación de tal incumplimiento con

⁶⁸ El tipo ha sido significativamente modificado con posterioridad, por los decretos-legislativos 9/X/1989, n. 338 (convalidado por la L. 7/XII/1989, n. 389) y 24/III/1994, n. 211.

⁶⁹ Cfr. Antolisei, F., *Manuale di Diritto Penale. Leggi...* cit., p. 515 y s.; La Cate, G., *Manuale...* cit., p. 191 y s.; Minghelli, D., "Appunti..." cit., p. 427; Padovani, T., "Reati..." cit., p. 339.

⁷⁰ Cfr. Anfora, G., "Assicurazioni..." cit., p. 36 y s.; Luciani, A., *Il sistema...* cit., p. 36 y ss.; Minghelli, D., "Appunti..." cit., p. 427, y 430 y s.; Mucciarelli, F., "Qualche osservazione sulla natura istantanea o permanente del delitto di omesso versamento di ritenute previdenziali o assistenziali", en *Rivista Italiana di Diritto e Procedura Penale*, 1984, p. 1206 y ss.; "Sicurezza..." cit., p. 31; Padovani, T., "Reati..." cit., p. 339; Salafia, A., "Il sistema..." cit., p. 3, que hace también referencia a un argumento relativo a la distinción entre los bienes jurídicos protegidos en ambas normas (arts. 646 CP y 2.1-bis L. 638/1983). MUCCIARELLI, PADOVANI y Antolisei, F., *Manuale di Diritto Penale. Leggi...* cit., p. 516, señalan que precisamente la previsión del delito en la L. 638/1983, demuestra que la sanción como apropiación indebida no era posible.

Minghelli, D., "Appunti..." cit., p. 431; Salafia, A., "Il sistema..." cit., p. 367, han llegado a apuntar que la tesis jurisprudencial podría llevar en último caso a pensar que todo incumplimiento de una obligación constituye apropiación indebida.

la apropiación de una cosa propiedad de otro será así un ejercicio prohibido de analogía *in malam partem*⁷¹.

El apartado 1-bis del larguísimo y complejo art. 2 L. 638/1983 actualmente dispone: "*1-bis. La omisión del ingreso de las retenciones a las que se refiere el párrafo 1 [las retenciones de previsión y asistenciales realizadas por el empresario sobre las retribuciones de los trabajadores dependientes] se pena con reclusión de hasta dos años y con multa de hasta dos millones. El empresario no es punible si procede al ingreso en el plazo de tres meses desde el requerimiento o desde la notificación de la verificación de la infracción*".

El establecimiento de este delito tuvo una historia verdaderamente accidentada, puesto que su previsión hasta en cuatro decretos-leyes decayó a falta de una positiva convalidación legislativa⁷². Su tipificación obedeció específicamente a la grave situación de las finanzas de las entidades de previsión⁷³, que no había podido ser conjurada por una

⁷¹ Cfr. Minghelli, D., "Appunti...cit.", p. 430 y s.

⁷² Cfr. Castelli, C./Di Lecce, M., "Omissioni contributive di nuovo penalizzate: contraddizioni e incoerenze del legislatore", en Lavoro 80, 1984-I, p. 30; Ichino, G., "Le modifiche...cit.", p. 299 y s.; Luciani, A., "Il sistema...cit.", p. 34; Minghelli, D., "Appunti...cit.", p. 427 y s.; Mucciarelli, F., "Sicurezza...cit.", p. 29; Padovani, T., "Reati...cit.", p. 339; Salafia, A., "Il sistema...cit.", p. 366 y s.

⁷³ Esta situación de importante volumen de fraude no parece haberse modificado. En 1996, según la Corte de Cuentas italiana, el montante de las deudas de cotización y de la evasión contributiva conocida por el Instituto Nacional de Previsión Social ascendía a 41 billones de liras. Cfr., sobre ello, el diario *Liberazione* del 10 de julio de 1997. Por otra parte, Italia ha sido tradicionalmente señalado como el país occidental con un mayor volumen de economía irregular. A modo de significativo ejemplo, el *Institut der Deutschen Wirtschaft* indicaba que en 1994 Italia era, de todos los estados de la OCDE revisados, aquél en el que el sector irregular de la economía alcanzaba una dimensión mayor: el 25'8 % PIB.

No parecen haber jugado un papel excesivamente significativo en la reducción de este notable volumen de fraude las dos principales regularizaciones extraordinarias dispuestas por el legislador italiano desde la tipificación -en 1981 y 1983- de los dos delitos contributivos, a las cuales han acompañado en este período otras de menor alcance. La primera de las regularizaciones principales tuvo lugar en 1983-1984 (establecida por los arts. 2.5 y ss. L. 638/1983), y facilitaba "*la extinción del delito y de las sanciones administrativas*" al empresario

figura delictiva -la creada por la L. 689/1981-, con un área de tipicidad excesivamente angosta, y perseguía inducir a los empresarios incumplidores a pagar, incluso tardíamente, las cuotas debidas⁷⁴.

El bien jurídico protegido en el injusto se ha visto en los intereses patrimoniales del ente de previsión, pero parte de la doctrina ha integrado en él también el interés en el cumplimiento fiel de la relación de sustitución impuesta al empresario a los efectos del ingreso de las cuotas obreras⁷⁵. El sujeto pasivo del delito se ha encontrado en el ente previsional, mientras que el trabajador sólo ocupará, eventualmente, la posición de perjudicado⁷⁶.

Sujeto activo del delito es, como expresamente determina la norma, el empresario. De nuevo en este supuesto un efectivo encargo de las gestiones contributivas a un

que abonase -incluso en plazos- antes de un término dado las cotizaciones debidas. La segunda gran regularización se desarrolla en 1996-1998 (establecida por el art. 1.226 y ss. L. 23/XII/1996, n. 662), y otorga los mismos efectos que la anterior a los empresarios que dentro de un fecha determinada abonen, de una sola vez o en plazos, las cotizaciones debidas, incrementadas con un interés fijo.

⁷⁴ Cfr. Anfora, G., "Assicurazioni...cit., p. 34; Castelli, C./Di Lecce, M., "Omissioni...cit., p. 29 y 33; Ichino, G., "Le modifiche...cit., p. 300; Luciani, A., "Il sistema...cit., p. 39 y s.; Minghelli, D., "Appunti...cit., p. 428; Mucciarelli, F., "Sicurezza...cit., p. 29; Padovani, T., "Reati...cit., p. 339.

⁷⁵ Cfr. Antolisei, F., *Manuale di Diritto Penale. Leggi...cit.*, p. 515; Mucciarelli, F., "Sicurezza...cit., p. 30 y s.; Padovani, T., "Reati...cit., p. 339. En sentido similar, cfr. Anfora, G., "Assicurazioni...cit., p. 35.

Para Minghelli, D., "Appunti...cit., p. 428 y s., el bien jurídico protegido se identifica con los intereses patrimoniales del ente de previsión, pero no con el fiel cumplimiento de la relación de sustitución. En opinión de Luciani, A., "Il sistema...cit., p. 39; Salafia, A., "Il sistema...cit., p. 365 y ss., objeto jurídico de tutela es el cumplimiento de la obligación contributiva.

⁷⁶ Cfr. Minghelli, D., "Appunti...cit., p. 429 y s., y 435; Salafia, A., "Il sistema...cit., p. 367 y s.

administrador de la empresa, convertirá a éste en sujeto destinatario de la norma, liberando en su caso de responsabilidad al empresario persona física⁷⁷.

La conducta típica requiere que se haya producido efectivamente la retención de cuotas, de modo que si el empleador, en el momento de abonar los salarios a sus trabajadores, omite retener las cantidades debidas en concepto de cuotas obreras, su comportamiento permanece al margen del tipo estudiado⁷⁸. Atípico será igualmente el impago parcial de cuotas que, sin embargo, alcance a cubrir las cantidades correspondientes a las cotizaciones obreras⁷⁹. Por otra parte, de acuerdo con el art. 2.1 L. 638/1983 no se realizará el tipo cuando la suma impagada -y por lo tanto retenida- sea igual o inferior al importe del crédito que el empresario posea frente a los entes gestores por haber adelantado cantidades a sus trabajadores en concepto de prestaciones, pues en tal caso opera la compensación, de modo que no existe deuda de cotización alguna.

El ilícito exige la presencia del dolo, concretado en este caso "*en la consciente voluntad de no efectuar el ingreso debido*"⁸⁰. Si se produce un error sobre las disposiciones extrapenales que regulan las obligaciones de cotización, de modo que tal equivocada interpretación cause un error sobre el hecho típico, se excluirá la punibilidad del ilícito; similar consecuencia de atipicidad se alcanzará, por error sobre el hecho, cuando la equivocación se refiera a una circunstancia fáctica relevante a los efectos de

⁷⁷ Cfr. Minghelli, D., "Appunti...cit.", p. 434 y s.

⁷⁸ Cfr. Castelli, C./Di Lecce, M., "Omissioni...cit.", p. 29; Minghelli, D., "Appunti...cit.", p. 432; Mucciarelli, F., "Sicurezza...cit.", p. 33; Padovani, T., "Reati...cit.", p. 340; Pera, G., "Diritto...cit.", p. 654 y s.

⁷⁹ Cfr. Anfora, G., "Assicurazioni...cit.", p. 37; Castelli, C./Di Lecce, M., "Omissioni...cit.", p. 29; Mucciarelli, F., "Commento agli artt. 1-3 d.l. 12 settembre 1983, n. 463", en *Legislazione Penale*, 1984, p. 73; "Sicurezza...cit.", p. 32 y s.; Padovani, T., "Reati...cit.", p. 340; Pera, G., "Diritto...cit.", p. 654.

⁸⁰ Anfora, G., "Assicurazioni...cit.", p. 38; Mucciarelli, F., "Commento...cit.", p. 74; "Sicurezza...cit.", p. 35; Padovani, T., "Reati...cit.", p. 341.

la obligación de cotización⁸¹. En cualquier caso, el error vencible (por culpa) dejará la conducta impune, puesto que no existe una modalidad imprudente del tipo⁸².

A las penas, privativa de libertad y pecuniaria, que establece la norma, puede añadirse, como sanción accesoria y siempre que la pena de reclusión sea mayor de seis meses, la inhabilitación temporal para los cargos directivos de las personas jurídicas y de las empresas, prevista en el art. 32bis CP italiano⁸³.

⁸¹ Anfora, G., *"Assicurazioni...cit.*, p. 38; Minghelli, D., *"Appunti...cit.*, p. 435; Mucciarelli, F., *"Commento...cit.*, p. 74; *"Sicurezza...cit.*, p. 35.

⁸² Cfr. Mucciarelli, F., *"Commento...cit.*, p. 74; *"Sicurezza...cit.*, p. 35.

⁸³ Cfr. Castelli, C./Di Lecce, M., *"Omissioni...cit.*, p. 29. El art. 32bis CP italiano dispone esta pena para los delitos cometidos con abuso de poder o con violación de deberes inherentes al cargo, sancionados con pena de reclusión no inferior a 6 meses.

Asimismo, el art. 2.2 L. 638/1983 dispone como sanción civil el pago de una suma adjunta con un importe máximo del doble de las cuotas debidas, que habrá de aplicarse incluso en el caso de que el abono posterior de la deuda ocasione la no punibilidad del hecho. Sobre ello, cfr. Bartolini, F., *Il nuovo...cit.*, p. 652 y s.

El legislador ha establecido como "*causa de no punibilidad*"⁸⁴ el hecho de que el abono íntegro⁸⁵ de las cantidades retenidas se produzca en el plazo de tres meses a contar desde la fecha de requerimiento de las cotizaciones o desde la de la notificación de la verificación de la infracción⁸⁶. No obstante, ANTOLISEI⁸⁷ ha señalado que el ilícito se consuma en la fecha reglamentariamente fijada para el abono de las contribuciones, y que no es, en cualquier caso, un ilícito permanente, postura esta última que se ha visto corroborada por la jurisprudencia más reciente⁸⁸. Sin embargo, el carácter permanente del

⁸⁴ Cfr. Morandi, F., "*Primi interventi di riforma dei reati in materia di lavoro*", en *Legislazione Penale*, 1995, p. 482. Pera, G., *Diritto...cit.*, p. 653 y ss. sigue denominando a la cláusula "*causa de extinción del delito*", tal vez por inercia de la regulación anterior, pues ésta era la naturaleza que le otorgaba entonces la generalidad de la doctrina.

Antolisei, F., *Manuale di Diritto Penale. Leggi...cit.*, p. 515 apunta que esta cláusula pretende dar una oportunidad a los empresarios que por dificultades temporales de tesorería no han podido cumplir puntualmente con su obligación. Sin embargo, resulta una opinión más extendida aquella que ve en el último inciso del art. 2.1-bis L. 638/1983 la finalidad de maximizar la recaudación contributiva, incluso a costa de facilitar el pago tardío. En este sentido, cfr. entre otros, Castelli, C./Di Lecce, M., "*Omissioni...cit.*", p. 29; Luciani, A., *Il sistema...cit.*, p. 40; Minghelli, D., "*Appunti...cit.*", p. 436 y s.; Mucciarelli, F., "*Sicurezza...cit.*", p. 29 y s.; Pera, G., *Diritto...cit.*, p. 654.

Para facilitar el abono extemporáneo de las cantidades debidas, el art. 2.1-ter L. 638/1983 dispone que la Administración sólo presentará denuncia por el delito ante el órgano judicial competente cuando hubiere transcurrido el citado plazo de tres meses sin que se haya realizado el pago.

⁸⁵ Como señala Morandi, F., "*Primi...cit.*", p. 482, el ingreso ha abarcar íntegramente las cotizaciones debidas, pero no los recargos que de acuerdo con la legislación de Seguridad Social sobre pagos fuera de plazo pudiesen ser aplicables.

⁸⁶ De acuerdo con Minghelli, D., "*Appunti...cit.*", p. 437, en caso de que el impago se extienda en el tiempo, el cumplimiento tardío como causa extintiva sólo beneficiará a los periodos para los cuales aún no hubiese transcurrido el plazo de seis meses desde su vencimiento.

⁸⁷ Cfr. Antolisei, F., *Manuale di Diritto Penale. Leggi...cit.*, p. 516; Castelli, C./Di Lecce, M., "*Omissioni...cit.*", p. 31 y ss., -haciendo referencia a las graves consecuencias de orden político-criminal que irrogaría su entendimiento como delito permanente-. De acuerdo con el carácter instantáneo del delito, también, Minghelli, D., "*Appunti...cit.*", p. 434. De acuerdo con el momento de consumación se muestra Salafia, A., "*Il sistema...cit.*", p. 368.

⁸⁸ Cfr. Morandi, F., "*Primi...cit.*", p. 482.

delito ha sido defendido por la mayor parte de los especialistas⁸⁹, que lo sustentan en la naturaleza de tipo omisivo propio de la figura; para ellos, el pago extemporáneo cierra la consumación. En relación con la anterior causa de extinción del delito, similar en gran medida a la actual causa de no punibilidad, la doctrina⁹⁰ ha señalado que el hecho de que uno de los responsables realice el mencionado ingreso ulterior determina no sólo su propia impunidad, sino también la de los demás intervinientes en el delito, lo que sucedería incluso aunque el sujeto que abona la deuda sea un tercero ajeno al comportamiento antijurídico o la propia persona jurídica responsable del cumplimiento de la obligación de cotización.

En los casos en que el impago de cantidades retenidas se verifique por medio de las modalidades de conducta recogidas en la norma del art. 37 L. 24/XI/1981, nº 689, y supere el límite previsto de cinco millones de liras mensuales, se producirá un concurso de leyes que determinará la aplicación, en virtud de la "cláusula de reserva" prevista en el citado art. 37 y como delito más grave, del injusto del art. 2.1-bis L. 11/XI/1983, nº 638, al que en todo caso se añadirán las penas accesorias establecidas en la norma de 1981⁹¹. En este sentido, algún autor⁹² ha señalado la incoherencia sistemática,

⁸⁹ Cfr. Anfora, G., "Assicurazioni...cit., p. 39; Luciani, A., *Il sistema...*cit., p. 38 y s.; Mucciarelli, F., "Qualche...cit., p. 1206 y ss.; "Commento...cit., p. 73 y s.; "Sicurezza...cit., p. 34 y s.; Padovani, T., "Reati...cit., p. 340 y s.; Salafia, A., "Il sistema...cit., p. 368 y s.

⁹⁰ Cfr. en este sentido, entre otros, Minghelli, D., "Appunti...cit., p. 436 y s.; Mucciarelli, F., "Commento...cit., p. 75; "Sicurezza...cit., p. 37 y s.; Padovani, T., "Reati...cit., p. 341; los cuales fundamentan la conclusión tanto en la naturaleza objetiva de la causa de no punibilidad, como en la posibilidad de que pueda ser un sujeto no penalmente responsable -como la propia empresa persona jurídica- el que realice el posterior abono, o en las consecuencias político-criminalmente desafortunadas que acarrearía la defensa de la tesis contraria para los sujetos que no han ejecutado el abono, eventualmente porque no han podido,

En otro orden de cuestiones, MINGHELLI, PADOVANI y Pera, G., *Diritto...*cit., p. 654, no dejan de insinuar sus críticas a la previsión de esta causa de no punibilidad.

⁹¹ Cfr. Minghelli, D., "Appunti...cit., p. 435; Mucciarelli, F., "Commento...cit., p. 76 y s.; "Sicurezza...cit., p. 45; Padovani, T., "Reati...cit., p. 341 y s. Por el contrario, Anfora, G., "Assicurazioni...cit., p. 39 y s., considera que se da en realidad un concurso ideal de delitos.

dudosamente respetuosa del principio de proporcionalidad, que supone conminar con mayor pena el simple impago de retenciones contributivas que la conducta elusiva tipificada en el art. 37 L. 24/XI/1981, nº 689, caracterizada además por un perfil sustancialmente fraudulento, y por un límite cuantitativo de tipicidad. La razón de la penalidad superior podría encontrarse en la interpretación que concibe el impago de las retenciones como una modalidad de apropiación indebida, lo que comportaría un mayor grado de desvalor que el simple incumplimiento, aun mendaz, de la obligación de cotización⁹³. Sin embargo, como se apuntaba previamente, la doctrina⁹⁴ ha rechazado ya este planteamiento, por entender que en el supuesto de hecho prohibido por el art. 2.1-bis L. 638/1983, no subyace un proceder similar al del delito patrimonial mencionado sino, propiamente, un incumplimiento de un deber que vincula directamente al empresario con los organismos de previsión.

En una línea de pensamiento similar, la infracción del art. 2.1-bis L. 11/XI/1983, nº 638, ha sido criticada por no sustentarse, a diferencia del delito establecido en el citado art. 37, sobre un proceder propiamente fraudulento, por lo que no sólo se ha indicado que no respeta el postulado de *ultima ratio* (lo que no se evita pretendiendo atenuar la severa conminación penal mediante la criticable técnica de introducir una causa extintiva posterior al delito)⁹⁵, sino que se ha reclamado su despenalización⁹⁶.

⁹² Cfr. Castelli,C./Di Lecce,M., "Omissioni...cit., p. 33; Luciani,A., *Il sistema...cit.*, p. 39; Minghelli,D., "Appunti...cit., p. 438 y s.; Mucciarelli,F., "Qualche...cit., p. 1204; "Commento...cit., p. 76; "Sicurezza...cit., p. 42 y s.

⁹³ *ibidem*.

⁹⁴ Cfr. Anfora,G., "Assicurazioni...cit., p. 36 y s.; Minghelli,D., "Appunti...cit., p. 427, y 430 y s.; Mucciarelli,F., "Qualche osservazione...cit., p. 1206 y ss.; "Sicurezza...cit., p. 31; Padovani,T., "Reati...cit., p. 339.

⁹⁵ Cfr. Minghelli,D., "Appunti...cit., p. 438 y s.; Mucciarelli,F., "Sicurezza...cit., p. 30.

⁹⁶ Cfr. Castelli,C., "Depenalizzazione e razionalizzazione del sistema penale. Un progetto di Magistratura democratica", en Pepino,L.(ed.), *La riforma del diritto penale*, Milano, 1993, p.

Algún autor ha llamado la atención sobre el hecho de que la conducta del empresario que declara al Instituto Nacional de Previsión Social haber adelantado a sus trabajadores el pago de los subsidios familiares, cuando ello no ha acontecido, o que declara un pago en mayor cantidad del efectuado, y por medio de tales artificios obtiene indebidamente la devolución de cantidades, o logra abonar una cotización menor de la que en realidad le correspondería, puede constituir un ilícito de estafa agravada del art. 640.1 CP, que en su caso puede concurrir en relación de concurso con un delito de falsedad en escritura privada del art. 485 CP⁹⁷.

III.3.- PROTECCIÓN DE LAS CUOTAS DE SEGURIDAD SOCIAL EN EL ORDENAMIENTO ALEMÁN.

También en Alemania el fraude en la cotización a la Seguridad Social es una realidad ampliamente extendida, como han remarcado significados especialistas⁹⁸ y como,

222.

⁹⁷ Cfr. La Cute, G., *Manuale...* cit., p. 177 y ss.; -en relación con el delito de estafa, pero haciendo referencia a otras figuras- Luciani, A., *Il sistema...* cit., p. 21 y ss.

El art. 485 CP italiano conmina con pena de reclusión de seis meses a dos años la falsificación de una escritura privada con el fin de obtener un beneficio para sí o para otra persona, o de causar un daño a otro, o la utilización, o la omisión del impedimento de la utilización, de tal documento falso.

⁹⁸ Cfr. Bente, U., *Die Strafbarkeit...* cit., p. 1; Martens, H.-H., "Zur Reform des Beitragsstrafrecht in der Sozialversicherung", en *wistra*, 1985, p. 52; Möhrenschrager, M., "Arbeitsengelt..." cit., p. 2; así como el diario *Frankfurter Allgemeine Zeitung* de 27/VII/1996.

con más contundencia aún, han puesto de manifiesto recientes estudios sobre el volumen del empleo irregular en ese país⁹⁹.

Como respuesta jurídica a esta situación, el legislador alemán ha venido estableciendo ya desde fines del siglo pasado sanciones penales para la retención indebida de cotizaciones de los trabajadores¹⁰⁰. Estos tipos, dispersos durante decenios en diversas normas de la legislación de Seguridad Social, fueron unificados y conducidos al seno del CP por la 2ª Ley para la lucha contra la criminalidad económica de 1986 -como había reclamado algún autor¹⁰¹-, en donde integran el parágrafo 266a. Esta norma actualmente dispone:

"§ 266a Retención y malversación del salario

(1) Quien como empresario retenga cotizaciones del trabajador a la Seguridad Social o al Instituto Federal del Trabajo será sancionado con pena privativa de libertad de hasta cinco años o con pena de multa. [...]

⁹⁹ Ciertos datos muestran que el empleo irregular y el fraude a la Seguridad Social en materia de cotizaciones son realidades ampliamente extendidas también en Alemania. En efecto, de acuerdo con la estimación de **Schneider, F.**, *"Der Umfang...cit.*, p. 5, la economía sumergida generaba en este país en 1997, tras un periodo de moderado pero continuo crecimiento, el 15% PIB, es decir, 548000 millones de marcos.

Este volumen de economía irregular determinaría, según el *Institut der deutschen Wirtschaft*, la pérdida de cotizaciones anuales por un valor de 110000 millones de marcos; no obstante, el Ministerio de Trabajo alemán cifraba en 1995 tales pérdidas en 28000 millones de marcos. Sobre ello, cfr. el diario *Handelsblatt* del 7 de agosto de 1997.

¹⁰⁰ El tipo de retención indebida de cotizaciones obreras fue incluido por vez primera en la Ley del seguro de enfermedad de 1892, si bien la retención de cuotas en mayor cuantía de la debida ya había sido tipificada en 1883. Sobre ello, cfr. **Bente, U.**, *Die Strafbarkeit...cit.*, p. 8 y ss.; **Fisseler, M.**, *Die Strafbarkeit...cit.*, p. 4 y ss.; **Fries, R.**, *Strafrechtliche Probleme im Zusammenhang mit illegaler Arbeitnehmerüberlassung, insbesondere die Strafbarkeit des Ver- und Entleihers nach § 266a I StGB*, Berlin, 1987, p. 6; **Fritz, H.-J.**, *Die Selbstanzeige...cit.*, p. 3; **Tag, B.**, *Das Vorenthalten...cit.*, p. 5 y ss.

¹⁰¹ Cfr., por todos, **Martens, H.-H.**, *Strafrecht und Ordnungsrecht in der Sozialversicherung*, 3ª ed., Bonn/Bad Godesberg, 1975, p. 13.

(3) *Quien como miembro de una caja asimilada retenga a la entidad recaudadora cotizaciones a la Seguridad Social o al Instituto Federal del Trabajo que haya recibido de su empresario será sancionado con pena privativa de libertad de hasta un año o con pena de multa.*

(4) *Se equiparan al empresario el mandante de un trabajador a domicilio, de un jefe de taller a domicilio, o de una persona que en el sentido de la Ley de Trabajo a domicilio se equipare a éstas, así como el intermediario.*

(5) *En los casos del párrafo 1 el tribunal puede renunciar a la punición si el empresario, como máximo en el momento de vencimiento o inmediatamente después, comunica a la entidad recaudadora por escrito*

- 1. la suma de las cotizaciones retenidas y*
- 2. explica por qué no fue posible el pago en plazo, a pesar de haberse esforzado seriamente por efectuarlo.*

Si se dan los presupuestos del párrafo 1 y se ingresan las cotizaciones posteriormente dentro de un plazo adecuado determinado por la entidad recaudadora, el autor no será penalmente penado. En los casos del párrafo 3 son válidos igualmente los incisos 1 y 2".

El bien jurídico protegido por el tipo del § 266a StGB, apartado 1 (y por el del apartado 3), se ha identificado generalmente como los ingresos por cotizaciones de la Seguridad Social y del Instituto Federal del Trabajo¹⁰², que se tutelan con el fin de

¹⁰² Exactamente el bien jurídico protegido suele ser mencionado como "los ingresos financieros de la comunidad solidaria de asegurados". Cfr., en esta posición doctrinal, Ambs, F., "Arbeitsengelt, Vorenthalten und Veruntreuen (§ 266a StGB)", en Ulsamer, G. (ed.), *Lexikon des Rechts. Strafrecht. Strafverfahrenrecht*, 2ª ed., Neuwied/Kriftel/Berlin, 1996, p. 27 y s.; Arzt, G./Weber, U., *Strafrecht...cit.*, p. 77 y s.; Bente, U., *Die Strafbarkeit...cit.*, p. 28; "Strafbarkeit des Arbeitgebers gemäss § 266a StGB auch bei unterbliebener Lohnauszahlung?", en Wistra, 1992, p. 178; "Vorenthalten und Veruntreuen von Sozialversicherungsbeiträgen (§ 266a StGB) und Beitragsbetrug (§ 263 StGB)", en Achenbach, H./Wannemacher, H.J. (ed.), *Beraterhandbuch zum Steuer- und Wirtschaftsstrafrecht*, Herne/Berlin, 1997, p. 4; Bottke, W., "Das Wirtschaftsstrafrecht...cit.", p. 8; Franzheim, H., "Probleme des Beitragsbetruges im

asegurar la capacidad de prestación del sistema de previsión social (bien jurídico abstracto-supraindividual); los tipos de ambos apartados son, por tanto, delitos económicos en sentido estricto¹⁰³. Al margen de esta posición ampliamente dominante ha coexistido de forma minoritaria el planteamiento de algunos significados especialistas que sitúan en el objeto jurídico del delito del apartado 1 del § 266a StGB, junto al bien citado, los intereses patrimoniales del trabajador, interpretando el tipo de este modo como un caso específico de administración desleal de patrimonio ajeno¹⁰⁴. Tales intereses no pueden formar parte del objeto de protección, de acuerdo con la doctrina dominante¹⁰⁵,

Bereich der illegalen Arbeitnehmerüberlassung", en wistra, 1987, p. 315; Fritz, H.-J., *Die Selbstanzeige...*cit., p. 8 y ss.; Granderath, P., "Das Zweite Gesetz zur Bekämpfung der Wirtschaftskriminalität", en *Der Betrieb*, n° 18, 1986, p. 10; Heitmann, K., "Soziale..."cit., p. 561; Joswig, L./Schneider, W.-K., *Straf- und Ordnungswidrigkeitenrecht in der Sozialversicherung*, Berlin, 1975, § 529 RV0, p. 3; Lackner, K., *Strafgesetzbuch mit Erläuterungen*, 22ª ed., München, 1997, § 266a, NM 1; Lenckner, T., en Schönke, A./Schröder, H., *Strafgesetzbuch Kommentar*, 25ª ed., München, 1997, § 266a, NM 2; Martens, H.H., "Zur Reform..."cit., p. 53; "Das neue..."cit., p. 155; Martens, H.H./Wilde, K., *Strafrecht...*cit., p. 75 y s.; Maurach, R./Schroeder, F.-C./Maiwald, M., *Strafrecht...*cit., p. 538; Möhrenschrager, M., "Arbeitsgelt..."cit., p. 2; Otto, H., *Grundkurs Strafrecht. Die einzelnen Delikte*, 4ª ed., 1995, p. 33; Samson, E./Günther, H.-L., en Rudolphi, H.-J./Horn, E./Günther, H.-L., *Systematischer Kommentar zum Strafgesetzbuch, Besonderer Teil*, vol. II, 6ª ed., Neuwied/Kriftel/Berlin, 1993, § 266a, NM 4; Schlüchter, E., *Zweites Gesetz zur Bekämpfung der Wirtschaftskriminalität*, Heidelberg, 1987, p. 164 y 173; Tröndle, H., *Strafgesetzbuch und Nebengesetze*, 48ª ed., München, 1997, § 266a, NM 2; Weber, U., "Das Zweite..."cit., p. 488.

¹⁰³ Cfr. Bente, U., *Die Strafbarkeit...*cit., p. 29; Fritz, H.-J., *Die Selbstanzeige...*cit., p. 11.

Adicionalmente, Fritz, H.-J., *Die Selbstanzeige...*cit., p. 16; Tag, B., *Das Vorenthalten...*cit., p. 102 y s., conceptúan el tipo (del § 266a, apartado 1) como delito de peligro abstracto, mientras que para Schlüchter, E., *Zweites...*cit., p. 165, se trata más bien de un delito de lesión (patrimonial).

¹⁰⁴ Cfr., de esta opinión, Fries, R., *Strafrechtliche...*cit., p. 31 y ss.; Gössel, K.-H., *Strafrecht. Besonderer Teil 2*, Heidelberg, 1996, p. 507; Gribbohm, G., en AA.VV., *Strafgesetzbuch...*cit., § 266a, NM 2 y ss.; Tag, B., *Das Vorenthalten...*cit., p. 36 y ss.; Tiedemann, K., "Die Bekämpfung der Wirtschaftskriminalität durch den Gesetzgeber", en *Juristen Zeitung*, 1986, p. 874; *Kommentar zum GmbH-Strafrecht*, 3ª ed., Köln, 1995, vor § 82, NM 58.

¹⁰⁵ Cfr., entre otros, Bente, U., *Die Strafbarkeit...*cit., p. 28; Lenckner, T., en Schönke, A./Schröder, H., *Strafgesetzbuch...*cit., § 266a, NM 2; Samson, E./Günther, H.-L., en

porque la defraudación no causa perjuicio alguno a un trabajador que, en todo caso, tiene asegurado el disfrute de sus prestaciones. Este análisis es contestado por el sector minoritario señalando que si bien el menoscabo causado en los derechos del trabajador por el impago es, considerado desde una perspectiva estrictamente jurídica, escaso, existen perjuicios materiales que también deben ser tenidos en cuenta; a lo que añaden que la no tipificación del impago de cuotas empresariales demuestra que los intereses patrimoniales del trabajador también forman parte del objeto de tutela del delito¹⁰⁶.

Presupuesto del tipo es la existencia de una relación jurídica de Seguridad Social, que, en virtud de la legislación de Seguridad Social germana, surge por el comienzo de una ocupación que lleve ineludiblemente aparejada la obligación de cotizar, sin necesidad de que tal inicio haya sido notificado a la correspondiente caja de enfermedad¹⁰⁷.

Los tipos del § 266a StGB son delitos especiales propios, puesto que solamente pueden ser sujetos activos de los mismos el empresario y las personas equiparadas a éste

Rudolphi, H.-J./Horn, E./Günther, H.-L., *Systematischer...cit.*, § 266a, NM 4; **Weber, U.**, "Das Zweite...cit.", p. 487.

¹⁰⁶ Cfr. **Gössel, K.-H.**, *Strafrecht...cit.*, p. 508; **Gribbohm, G.**, en AA.VV., *Strafgesetzbuch...cit.*, § 266a, NM 5 y 7; **Tag, B.**, *Das Vorenthalten...cit.*, p. 37 y ss., quien apunta que, aunque permanezca incólume el derecho a recibir las prestaciones, muchos trabajadores, por su condición de ilegales, no podrán reclamar tales beneficios.

Esta autora fundamenta su inclusión en el objeto de protección del delito de los derechos patrimoniales del trabajador fundamentalmente mediante dos argumentos: a) la exclusión del tipo del impago de cotizaciones empresariales demuestra que se está pensando en una relación entre tres sujetos en la que se desarrolla una conducta del empresario similar a la administración desleal de patrimonio ajeno; b) la notable cualificación de la pena del tipo del apartado 1 en relación con el del apartado 3 del § 266a StGB revela que si bien en éste el único bien lesionado son los ingresos por cotizaciones, en aquél existe un plus de antijuridicidad, representado por la lesión de los derechos patrimoniales del trabajador individual.

¹⁰⁷ Cfr. **Bente, U.**, *Die Strafbarkeit...cit.*, p. 38; "Strafbarkeit...cit.", p. 177 y s.; "Vorenthalten...cit.", p. 6; **Lenckner, T.**, en **Schönke, A./Schröder, H.**, *Strafgesetzbuch...cit.*, § 266a, NM 6; **Schäfer, H.**, "Die Strafbarkeit des Arbeitgebers bei Nichtzahlung von Sozialversicherungsbeiträgen für versicherungspflichtige Arbeitnehmer", en *wistra*, 1982, p. 98; **Schmidt, H.W.**, "Die Schutzbehauptungen bei der Vorenthaltung von Arbeitnehmeranteilen nach § 533 RVO", en *Juristische Rundschau*, 1961, p. 370; **Tag, B.**, *Das Vorenthalten...cit.*, p. 89.

(apartado 1) y el trabajador miembro de una caja asimilada (apartado 3¹⁰⁸). En concreto, la posición de sujeto activo en el injusto del § 266a apartado 1 StGB puede ser ocupada tanto por el empresario persona física -quien lo es formalmente o, en su caso, quien realiza efectivamente las funciones de empresario a través de la figura de un testaferro¹⁰⁹-, como por el cedente en una cesión legal de trabajadores, o por cedente o cesionario en la cesión ilegal de trabajadores (en concreto, quien de los dos pague, o haga pagar, los salarios de los trabajadores¹¹⁰), así como por el administrador de la quiebra¹¹¹ o por el

¹⁰⁸ El tipo del § 266a apartado 3, de retención por parte de un trabajador miembro de una caja asimilada de cotizaciones que haya recibido de su empresario, ha sido criticado por su mantenimiento en un momento en que la práctica y la más reciente normativa de cotización a la Seguridad Social han convertido este modelo de contribución en absolutamente marginal. Esta consideración se ve corroborada por la práctica inexistencia de sentencias condenatorias. Todo ello ha llevado a diversos autores a proponer su supresión. Cfr., en general, Bente, U., *Die Strafbarkeit...* cit., p. 18 y s., 89, y 145; Vorenthalten... cit., p. 4; Fisseler, M., *Die Strafbarkeit...* cit., p. 116; Gössel, K.-H., *Strafrecht...* cit., p. 510; Granderath, P., *Das Zweite...* cit., p. 11; Gribbohm, G., en AA.VV., *Strafgesetzbuch...* cit., § 266a, NM 12 y s., 74 y 76; Heitmann, K., *Soziale...* cit., p. 572; Lackner, K., *Strafgesetzbuch...* cit., § 266a, NM 15; Lenckner, T., en Schönke, A./Schröder, H., *Strafgesetzbuch...* cit., § 266a, NM 1 y 16; Martens, H.-H., *Zur Reform...* cit., p. 52; *Das neue...* cit., p. 158; Martens, H.-H./Wilde, K., *Strafrecht...* cit., p. 95 y s.; Maurach, R./Schroeder, F.-C./Maiwald, M., *Strafrecht...* cit., p. 538; Möhrenschlager, M., *Arbeitsengelt...* cit., p. 6; Samson, E./Günther, H.-L., en Rudolphi, H.-J./Horn, E./Günther, H.-L., *Systematischer...* cit., § 266a, NM 35; -con matices- Schlüchter, E., *Zweites...* cit., p. 163 y ss.; Tag, B., *Das Vorenthalten...* cit., p. 29 y s., y 143; Tröndle, H., *Strafgesetzbuch...* cit., § 266a, NM 19; Weber, U., *Das Zweite...* cit., p. 488; Winkelbauer, W., *Die strafbefreiende Selbstanzeige im Beitragsstrafrecht (§ 266a Abs. 5 StGB)*, en wistra, 1988, p. 18. Cfr., asimismo, las estadísticas publicadas en Bente, U., *Die Strafbarkeit...* cit., p. 160 y s.; Tag, B., *Das Vorenthalten...* cit., p. 29.

¹⁰⁹ Cfr., en relación con ello, Bente, U., *Die Strafbarkeit...* cit., p. 31; Joswig, L./Schneider, W.-K., *Straf...* cit., § 529, p. 5; Heitmann, K., *Soziale...* cit., p. 563; Lackner, K., *Strafgesetzbuch...* cit., § 266a, NM 3; Lenckner, T. en Schönke, A./Schröder, H., *Strafgesetzbuch...* cit., § 266a, NM 11; Meyer, K., en Erbs, G./Kohlhaas, M., *Strafrechtliche Nebengesetze*, tomo III, 2ª ed., München, 1982, § 529 RVO, p. 11; Möhrenschlager, M., *Arbeitsengelt...* cit., p. 3; Tröndle, H., *Strafgesetzbuch...* cit., § 266a, NM 5.

¹¹⁰ Cfr. Ambs, F., *Arbeitsengelt...* cit., p. 28 y s.; Bente, U., *Die Strafbarkeit...* cit., p. 32; Vorenthalten... cit., p. 5; Heitmann, K., *Soziale...* cit., p. 628; Lackner, K., *Strafgesetzbuch...* cit., § 266a, NM 3; Lenckner, T., en Schönke, A./Schröder, H.,

síndico nombrado judicialmente a los efectos de la misma¹¹². Si el empresario es una

Strafgesetzbuch...cit., § 266a, NM 11; Schlüchter, E., *Zweites*...cit., p. 167; Tag, B., *Das Vorenthalten*...cit., p. 50 y s. De otra opinión, considerando que en los supuestos de cesión no autorizada de trabajadores el cesionario no realiza materialmente las funciones típicas del empresario y, por lo tanto, no debe ser el destinatario de la norma, Fries, R., *Strafrechtliche*...cit., p. 71 y ss.

Por otra parte, en los supuestos de cesiones legales o ilegales, la parte -cedente o cesionario- que no abone los salarios, puede responder como partícipe; asimismo pueden darse casos de coautoría entre ambos (en las cesiones ilegales), o de autoría mediata de uno de los sujetos mediante la utilización como instrumento del otro. En este sentido, cfr. Fries, R., *Strafrechtliche*...cit., p. 90 y ss.; Heitmann, K., "Soziale"...cit., p. 626; Schäfer, H., "Die Strafbarkeit des unerlaubt handelnden Verleihers wegen Nichtzahlung von Sozialversicherungsbeiträgen", en *wistra*, 1984, p. 6.

¹¹¹ Cfr. Ambs, F., "Arbeitsengelt"...cit., p. 29; Bente, U., *Die Strafbarkeit*...cit., p. 32; Heitmann, K., "Soziale"...cit., p. 563; Joswig, L./Schneider, W.-K., *Straf*...cit., § 529, p. 7; Martens, H.-H., *Strafrecht*...cit., p. 15; "Das neue"...cit., p. 156; Meyer, K., en Erbs, G./Kohlhaas, M., *Strafrechtliche*...cit., § 529 RVO, p. 11; Peters, H., *Handbuch der Krankenversicherung*, parte II/3, Stuttgart, 1977, p. 17/2477; Schlüchter, E., *Zweites*...cit., p. 168; Tag, B., *Das Vorenthalten*...cit., p. 58.

¹¹² Cfr. Bente, U., *Die Strafbarkeit*...cit., p. 32; Figge, G., *Sozialversicherungshandbuch für die Praxis*, 8ª ed., Köln, 1994, p. 988; Gribbohm, G., en AA.VV., *Strafgesetzbuch*...cit., § 266a, NM 14 y ss.; Heitmann, K., "Soziale"...cit., p. 563; Martens, H.-H./Wilde, K., *Strafrecht*...cit., p. 78; Möhrenschrager, M., "Arbeitsengelt"...cit., p. 3; Tröndle, H., *Strafgesetzbuch*...cit., § 266a, NM 5, y la sentencia del BGH de 11/VI/1992. Con matizaciones, en relación con los poderes efectivos del síndico, Lackner, K., *Strafgesetzbuch*...cit., § 266a, NM 3; Lenckner, T., en Schönke, A./Schröder, H., *Strafgesetzbuch*...cit., § 266a, NM 11; Martens, H.-H., "Das neue"...cit., p. 156; Schlüchter, E., *Zweites*...cit., p. 168; Tag, B., *Das Vorenthalten*...cit., p. 60 y s. De otra opinión, manteniendo la imposibilidad de que el síndico de la quiebra, debido a sus limitadas funciones, pueda ocupar la posición de sujeto activo del delito, Samson, E./Günther, H.-L., en Rudolphi, H.-J./Horn, E./Günther, H.-L., *Systematischer*...cit., § 266a, NM 9.

Asimismo, y de acuerdo con el § 14.1 número 3 y § 14.2 StGB pueden responder penalmente, en su caso y bajo ciertas condiciones, los representantes legales del empresario, personas que actúen responsablemente en lugar del mismo, o que hayan sido encargadas por el patrono de la gestión de las cotizaciones, como los directores de empresa o los directores de gestión de una parte de la misma. Sobre todo ello, cfr. Bente, U., *Die Strafbarkeit*...cit., p. 33; Figge, G., *Sozialversicherungshandbuch*...cit., p. 987; Heitmann, K., "Soziale"...cit., p. 563; Martens, H.-H., "Das neue"...cit., p. 156; Martens, H.-H./Wilde, K., *Strafrecht*...cit., p. 77, y 79 y s.; Meyer, K., en Erbs, G./Kohlhaas, M., *Strafrechtliche*...cit., § 529 RVO, p. 11 y s.; Möhrenschrager, M., "Arbeitsengelt"...cit., p. 3 y s.; Schlüchter, E., *Zweites*...cit., p. 167; Tag, B., *Das Vorenthalten*...cit., p. 58 y ss.; Tröndle, H., *Strafgesetzbuch*...cit., § 266a, NM 7.

persona jurídica responderán penalmente, según el § 14.1 números 1 y 2 StGB, los órganos de la persona moral, los miembros de un órgano o los socios de una sociedad personalista, siempre que el sujeto correspondiente se encuentre legitimado para la representación de la misma en el concreto ámbito de referencia y actúe en interés de ella¹¹³. Pueden ser igualmente sujetos activos del delito del § 266a apartado 1, de acuerdo con la cláusula de extensión del apartado 4, los mandantes de trabajadores a domicilio, de jefes de taller a domicilio o de personas que en el sentido de la ley de trabajo a domicilio puedan equipararse a éstos, así como los intermediarios del sistema de trabajo a domicilio¹¹⁴.

La conducta típica consiste en el impago empresarial de cuotas correspondientes a sus trabajadores en el momento de su vencimiento (momento de consumación del delito)¹¹⁵. Los abonos de cotizaciones deben imputarse primeramente a las cuotas obreras,

¹¹³ Cfr. sobre ello Bente, U., *Die Strafbarkeit...* cit., p. 32; Gössel, K.-H., *Strafrecht...* cit., p. 509; Lackner, K., *Strafgesetzbuch...* cit., § 266a, NM 4; Martens, H.-H., *Das neue...* cit., p. 156; Martens, H.-H./Wilde, K., *Strafrecht...* cit., p. 77 y s.; Maurach, R./Schroeder, F.-C./Maiwald, M., *Strafrecht...* cit., p. 539; Meyer, K., en Erbs, G./Kohlhaas, M., *Strafrechtliche...* cit., § 529 RVO, p. 11; Möhrenschrager, M., *Arbeitsengelt...* cit., p. 3; Tag, B., *Das Vorenthalten...* cit., p. 56 y ss., y 64 y ss.; y las sentencias del BGH de 18/V/1976 [*Neue Juristische Wochenschrift*, 1976, p. 2129] y 15/X/1996 [*Neue Juristische Wochenschrift*, 1997, p. 130].

¹¹⁴ Cfr. especialmente sobre ello, Gribbohm, G., en AA.VV., *Strafgesetzbuch...* cit., § 266a, NM 19 y ss.

¹¹⁵ El aplazamiento de la fecha de vencimiento por medio de prórroga retrasa hasta ese momento posterior la consumación del tipo; por el contrario, no poseen tal eficacia ni la aceptación por parte de la entidad recaudadora del pago extemporáneo ni la dispensa del pago de las cuotas o la concesión de una prórroga posteriores al vencimiento. Cfr. sobre ello Ambs, F., *Arbeitsengelt...* cit., p. 30; Bente, U., *Die Strafbarkeit...* cit., p. 43; Brackmann, K., *Handbuch der Sozialversicherung einschliessung des Sozialgesetzbuches und angrenzender Gebiete*, 10ª ed., tomo I/2, Sankt Augustin, 1987, p. 284; Fritz, H.-J., *Die Selbstanzeige...* cit., p. 17; Gribbohm, G., en AA.VV., *Strafgesetzbuch...* cit., § 266a, NM 51 y 78; Heitmann, K., *Soziale...* cit., p. 565; Lackner, K., *Strafgesetzbuch...* cit., § 266a, NM 9; Lenckner, T., en Schönke, A./Schröder, H., *Strafgesetzbuch...* cit., § 266a, NM 18; Martens, H.-H./Wilde, K., *Strafrecht...* cit., p. 88; Meyer, K., en Erbs, G./Kohlhaas, M., *Strafrechtliche...* cit., § 529 RVO,

de modo que si el pago realizado por el empresario es suficiente para cubrir aquellas, la conducta será atípica¹¹⁶. También resulta atípica la disposición de las cantidades descontadas con anterioridad a la fecha de vencimiento, siempre que se realice el abono

p. 17 y s.; Samson, E./Günther, H.-L., en Rudolphi, H.-J./Horn, E./Günther, H.-L., *Systematischer*...cit., § 266a, NM 34; Schmidt, H.-W., "Die Schutzbehauptungen"...cit., p. 370; Tag, B., *Das Vorenthalten*...cit., p. 93 y ss.; Tröndle, H., *Strafgesetzbuch*...cit., § 266a, NM 11.

¹¹⁶ Cfr. Ambs, F., "Arbeitsengelt"...cit., p. 30; Bente, U., *Die Strafbarkeit*...cit., p. 41; Figge, G., *Sozialversicherungshandbuch*...cit., p. 988/1; Heitmann, K., "Soziale"...cit., p. 568; Lackner, K., *Strafgesetzbuch*...cit., § 266a, NM 7; Lenckner, T., en Schönke, A./Schröder, H., *Strafgesetzbuch*...cit., § 266a, NM 10a; Meyer, K., en Erbs, G./Kohlhaas, M., *Strafrechtliche*...cit., p. 16 y s.; Peters, H., *Handbuch*...cit., p. 17/2480; Samson, E./Günther, H.-L., en Rudolphi, H.-J./Horn, E./Günther, H.-L., *Systematischer*...cit., § 266a, NM 13a; Schmidt, H.W., "Die Schutzbehauptungen"...cit., p. 371; Tag, B., *Das Vorenthalten*...cit., p. 111 y ss.; Tröndle, H., *Strafgesetzbuch*...cit., § 266a, NM 11; así como el auto del BGH de 10/VIII/1990 [wistra, 1990, p. 353].

Si el pago parcial realizado no resulta suficiente para cubrir la deuda por cotizaciones obreras, la reducción del perjuicio correspondiente deberá ser tenida en cuenta en el momento de determinación de la pena. Sobre ello, cfr. Bente, U., *Die Strafbarkeit*...cit., p. 41; Lenckner, T., en Schönke, A./Schröder, H., *Strafgesetzbuch*...cit., § 266a, NM 10a; Tag, B., *Das Vorenthalten*...cit., p. 112 y s.

en el plazo fijado¹¹⁷. Si se supera tal plazo, incluso mínimamente¹¹⁸, el comportamiento integra el tipo.

La norma sanciona únicamente el impago/retención de cuotas obreras; el impago de las cuotas empresariales, excepto en los casos en que realiza el tipo de estafa, no sólo es penalmente atípico, sino que, de modo sorprendente, no constituye siquiera una infracción administrativa¹¹⁹. Esta circunstancia ha sido criticada por diversos autores, que entienden que, tomando en consideración el bien jurídico protegido, así como, en particular, el hecho de que las cuotas empresariales constituyen la parte fundamental del total de las cotizaciones, el tipo debería abarcar también las aportaciones empresariales¹²⁰.

¹¹⁷ Cfr. Bente, U., *Die Strafbarkeit...*cit., p. 43; Brackmann, K., *Handbuch...*cit., p. 284f; Lackner, K., *Strafgesetzbuch...*cit., § 266a, NM 9; Meyer, K., en Erbs, G./Kohlhaas, M., *Strafrechtliche...*cit., § 529 RVO, p. 15; Tag, B., *Das Vorenthalten...*cit., p. 115; Tröndle, H., *Strafgesetzbuch...*cit., § 266a; NM 11.

Por otra parte, tampoco existe retención típica cuando el sujeto haya compensado su débito de cotización, con anterioridad al vencimiento del mismo, con un crédito que tuviese contra la entidad recaudadora. Cfr., en este sentido, Meyer, K., en Erbs, G./Kohlhaas, M., *Strafrechtliche...*cit., § 529 RVO, p. 17; Martens, H.-H., *Strafrecht...*cit., p. 17.

¹¹⁸ Cfr. Bente, U., *Die Strafbarkeit...*cit., p. 61 y s.; Gribbohm, G., en AA.VV., *Strafgesetzbuch...*cit., § 266a, Nm 52, quienes no obstante recuerdan que en los casos de superación mínima del plazo de ingreso el sujeto podrá beneficiarse de la causa personal de anulación de la pena del apartado 5; Samson, E./Günther, H.-L., en Rudolphi, H.-J./Horn, E./Günther, H.-L., *Systematischer...*cit., § 266a, NM 24 y s., quienes sugieren que podría estudiarse la marginación del tipo de los meros retrasos en el pago de las cuotas, al tiempo que entienden que en estos casos podría recurrirse al expediente procesal de sobreseimiento del procedimiento.

Por otra parte, Ambs, F., *"Arbeitsengelt..."*cit., p. 30, apunta que la realización del tipo no requiere la intención de retener las cotizaciones de forma duradera. Cfr., en una línea similar, Meyer, K., en Erbs, G./Kohlhaas, M., *Strafrechtliche...*cit., § 529 RVO, p. 18.

¹¹⁹ Cfr. Bente, U., *Die Strafbarkeit...*cit., p. 42 y 127; Fritz, H.-J., *Die Selbstanzeige...*cit., p. 146; Gribbohm, G., en AA.VV., *Strafgesetzbuch...*cit., § 266a, NM 6 y 28; Tag, B., *Das Vorenthalten...*cit., p. 39 y 80.

¹²⁰ Cfr. Arzt, G./Weber, U., *Strafrecht...*cit., p. 78; Bente, U., *Die Strafbarkeit...*cit., p. 144 y s.; Fisseler, M., *Die Strafbarkeit...*cit., p. 104 y ss.; Heitmann, K., *"Soziale..."*cit., p. 561; Martens, H.-H., *"Zur Reform..."*cit., p. 53; Weber, U., *"Das Zweite..."*cit., p. 488. Sin embargo,

Estos analistas apuntan que la ausencia de las cotizaciones patronales del tipo sólo puede verse como desafortunada reminiscencia de la época anterior, en la que el injusto protegía los intereses patrimoniales del trabajador¹²¹. Por otra parte, entre las sumas cuyo impago se sanciona no se incluyen los recargos o intereses de demora, ni las sanciones administrativas¹²².

Cuestión tradicionalmente discutida en la doctrina es si el tipo requiere que el impago haya venido precedido por el descuento de las cuotas obreras de los salarios de los trabajadores o, por el contrario, no es exigible tal descuento; interrogante dotado de especial significación en relación con las situaciones de trabajo negro. Actualmente la doctrina concluye, de forma prácticamente unánime¹²³, que resulta decisivo el hecho de

consideran justificada la ausencia del impago de cotizaciones empresariales de la órbita típica **Gribbohm, G.**, en **AA.VV.**, *Strafgesetzbuch...cit.*, § 266a, NM 5; **Martens, H.-H.**, "Das neue...cit.", p. 155; **Martens, H.-H./Wilde, K.**, "Strafrecht...cit.", p. 76; **Tag, B.**, *Das Vorenthalten...cit.*, 39.

¹²¹ Cfr., entre otros, **Bente, U.**, *Die Strafbarkeit...cit.*, p. 145.

¹²² Cfr. **Gribbohm, G.**, en **AA.VV.**, *Strafgesetzbuch...cit.*, § 266a, NM 48.

¹²³ Cfr. **Ambs, F.**, "Arbeitsengelt...cit.", p. 30; **Arzt, G./Weber, U.**, *Strafrecht...cit.*, p. 78; **Bente, U.**, *Die Strafbarkeit...cit.*, p. 56, -quien, no obstante, recomienda (p. 143 y s.) que en una nueva redacción de la norma se aclare expresamente que no es exigible el descuento-; **Franzheim, H.**, "Probleme...cit.", p. 315; **Fries, R.**, *Strafrechtliche...cit.*, p. 49 y ss.; **Fritz, H.-J.**, *Die Selbstanzeige...cit.*, p. 17 y ss.; **Granderath, P.**, "Das Zweite...cit.", p. 10; **Gribbohm, G.**, en **AA.VV.**, *Strafgesetzbuch...cit.*, § 266a, NM 40 y ss.; **Heitmann, K.**, "Soziale...cit.", p. 563; **Lackner, K.**, *Strafgesetzbuch...cit.*, § 266a, NM 8; **Lenckner, T.**, en **Schönke, A./Schröder, H.**, *Strafgesetzbuch...cit.*, § 266a, NM 9; **Martens, H.-H.**, "Das neue...cit.", p. 155 y ss.; **Martens, H.-H./Wilde, K.**, *Strafrecht...cit.*, p. 76; **Möhrenschlager, M.**, "Arbeitsengelt...cit.", p. 5; **Samson, E./Günther, H.-L.**, en **Rudolphi, H.-J./Horn, E./Günther, H.-L.**, *Systematischer...cit.*, § 266a, NM 19 y s.; **Schlüchter, E.**, *Zweites...cit.*, p. 165 y 168; **Tag, B.**, *Das Vorenthalten...cit.*, p. 106 y ss.; **Tröndle, H.**, *Strafgesetzbuch...cit.*, § 266a, NM 11; **Weber, U.**, "Das Zweite...cit.", p. 487.

Por el contrario, **Fisseler, M.**, *Die Strafbarkeit...cit.*, p. 108 entiende que, a pesar de que el § 266a apartado 1 no incluye expresamente el requisito del descuento, el tipo se sustenta sobre una modalidad comisiva similar a la de administración desleal del patrimonio ajeno, por lo que cabe entender que el descuento salarial sigue siendo necesario para la tipicidad de la conducta.

que el § 266a apartado 1, a diferencia de sus predecesores, no exige expresamente el descuento salarial de las sumas impagadas, con lo que, ausente este requisito, pueden englobarse en el tipo los supuestos de trabajo negro. Esta conclusión se fundamenta también en la consideración de que lo que la norma pretende proteger no es el patrimonio del trabajador sino las cuotas de Seguridad Social, y en la idea de que lo que el legislador intentó conseguir con la exclusión de la norma del § 266a apartado 1 del requisito del descuento era precisamente incluir en el tipo los casos de economía sumergida.

Aceptada la innecesariedad del descuento, la doctrina se ha ocupado de señalar que, no obstante, el tipo no puede sancionar el mero incumplimiento de una obligación empresarial -lo que generaría objeciones desde la perspectiva del merecimiento de pena¹²⁴-, sino que, como sugiere algún autor¹²⁵, debe proteger los ingresos por cotizaciones de la Seguridad Social ante manipulaciones del empresario en relación con su deber de descuento e ingreso de las cotizaciones empresariales. Este análisis político-criminal ha sido invocado para fundamentar la exigencia típica de pago, al menos parcial, del salario¹²⁶. Sin embargo, el sector mayoritario sostiene que la mera concurrencia de una

¹²⁴ Cfr. Bente, U., *Die Strafbarkeit...* cit., p. 55; Rönnau, T., *"Die Strafbarkeit..."* cit., p. 16; Samson, E./Günther, H.-L., en Rudolphi, H.-J./Horn, E./Günther, H.-L., *Systematischer...* cit., § 266a, NM 21 -quien afirma expresamente que cabe cuestionar político-criminalmente el tipo del § 266a apartado 1, en la medida en que criminaliza el mero impago de la obligación de cotización, y no su defraudación mediante engaño-.

¹²⁵ Cfr. Bente, U., *Die Strafbarkeit...* cit., p. 55 y 60; *"Vorenthalten..."* cit., p. 9.

¹²⁶ Cfr., de esta opinión, Bente, U., *Die Strafbarkeit...* cit., p. 58 y ss. -quien reclama (p. 144) que en una redacción futura del tipo se aclare la exigencia del pago salarial-; *"Strafbarkeit..."* cit., p. 178; *"Vorenthalten..."* cit., p. 9; Gribbohm, G., en AA.VV., *Strafgesetzbuch...* cit., § 266a, NM 31 y ss.; Joswig, L./Schneider, W.-K., *Straf...* cit., § 529, p. 11 y s.; Lackner, K., *Strafgesetzbuch...* cit., § 266a, NM 8; Lenckner, T., en Schönke, A./Schröder, H., *Strafgesetzbuch...* cit., § 266a, NM 9; Möhrenschrager, M., *"Der Regierungsentwurf..."* cit., p. 207.

obligación de pago salarial es suficiente para fundamentar la tipicidad del impago de cotizaciones, aunque el abono del salario finalmente no se haya llevado a cabo¹²⁷.

Conceptuado el tipo como delito de omisión (propia)¹²⁸, diversos autores han llamado la atención sobre el hecho de que, en los casos en que no existe posibilidad alguna de evitar las consecuencias lesivas, la falta de ingreso de las cotizaciones resulta atípica. La imposibilidad puede venir determinada por motivos jurídicos -como la incapacidad del empresario para seguir gestionando la explotación, que sobreviene con la apertura del procedimiento de quiebra¹²⁹-, o fácticos¹³⁰. Este análisis ha sido aplicado,

¹²⁷ Cfr., de esta opinión, *Ambts, F.*, "Arbeitsengelt...cit., p. 30; *Figge, G.*, *Sozialversicherungshandbuch...cit.*, p. 988; *Fries, R.*, *Strafrechtliche...cit.*, p. 55; *Fritz, H.-J.*, *Die Selbstanzeige...cit.*, p. 20 y s.; *Granderath, P.*, "Das Zweite...cit., p. 10; *Heitmann, K.*, "Soziale...cit., p. 564; *Martens, H.-H.*, "Das neue...cit., p. 156; *Martens, H.-H./Wilde, K.*, *Strafrecht...cit.*, p. 82 y s.; *Möhrenschlager, M.*, "Arbeitsengelt...cit., p. 5; *Samson, E./Günther, H.-L.*, en *Rudolphi, H.-J./Horn, E./Günther, H.-L.*, *Systematischer...cit.*, § 266a, NM 20; *Tag, B.*, *Das Vorenthalten...cit.*, p. 108 y ss, quien sí defiende la exigencia de pago del salario en el tipo del apartado 3; *Tröndle, H.*, *Strafgesetzbuch...cit.*, § 266a, NM 11.

¹²⁸ Lo conceptúan de este modo *Fritz, H.-J.*, *Die Selbstanzeige...cit.*, p. 14 y s.; *Gössel, K.-H.*, *Strafrecht...cit.*, p. 507 y s.; *Lackner, K.*, *Strafgesetzbuch...cit.*, § 266a, NM 8; *Lenckner, T.*, en *Schönke, A./Schröder, H.*, *Strafgesetzbuch...cit.*, § 266a, NM 5; *Maurach, R./Schroeder, F.-C./Maiwald, M.*, *Strafrecht...cit.*, p. 539; *Meyer, K.*, en *Erbs, G./Kohlhaas, M.*, *Strafrechtliche...cit.*, § 529 RVO, p. 10; *Tröndle, H.*, *Strafgesetzbuch...cit.*, § 266a, NM 12; *Winkelbauer, W.*, "Die strafbefreiende...cit., p. 17; así como el auto del BGH de 27/IX/1991 [wistra, 1992, p. 23]. En contra de esta caracterización se pronuncia *Gribbohm, G.*, en *AA.VV.*, *Strafgesetzbuch...cit.*, § 266a, NM 65.

¹²⁹ Cfr. *Arzt, G./Weber, U.*, *Strafrecht...cit.*, p. 78; *Bente, U.*, *Die Strafbarkeit...cit.*, p. 62; *Fritz, H.-J.*, *Die Selbstanzeige...cit.*, p. 114; *Lenckner, T.*, en *Schönke, A./Schröder, H.*, *Strafgesetzbuch...cit.*, § 266a, NM 10; *Martens, H.-H./Wilde, K.*, *Strafrecht...cit.*, p. 87; *Tag, B.*, *Das Vorenthalten...cit.*, p. 117; *Winkelbauer, W.*, "Die strafbefreiende...cit., p. 17; así como la sentencia del BGH de 11/VI/1968 [Versicherungsrecht, 1968, p. 964]. La misma imposibilidad de pago por prohibición legal expresa se da en relación con los administradores de sociedades anónimas o de sociedades de responsabilidad limitada en los casos en que sobreviene el sobreendeudamiento o la incapacidad de pago de la empresa. Sobre ello, cfr. *Rönnau, T.*, "Die Strafbarkeit...cit., p. 15 y ss.

¹³⁰ Cfr., sobre tales motivos fácticos, *Arzt, G./Weber, U.*, *Strafrecht...cit.*, p. 78; *Bente, U.*, *Die Strafbarkeit...cit.*, p. 62; *Lenckner, T.*, en *Schönke, A./Schröder, H.*, *Strafgesetzbuch...cit.*, §

en particular, para sostener la atipicidad de la falta de abono de las cuotas en determinados supuestos de incapacidad de pago del empresario¹³¹. No obstante, de acuerdo con la construcción de la *omissio libera in causa*, no cabe mantener la impunidad de la conducta cuando el sujeto haya causado dolosamente su incapacidad de pago, o haya llevado a cabo igualmente de forma dolosa un comportamiento que lo haya mantenido en la situación de incapacidad de pago¹³². Esta incapacidad de pago responsablemente causada puede derivar de una omisión -p. ej., la renuncia consciente a la toma de un crédito o al cobro de deudas empresariales¹³³-, o de un comportamiento activo, como el pago de otras obligaciones empresariales, incluidos los salarios, a sabiendas de que ello impedirá el ingreso de las cotizaciones¹³⁴.

266a, NM 10; Winkelbauer, W., "Die strafbefreiende...cit., p. 17.

¹³¹ Cfr. Bente, U., *Die Strafbarkeit...cit.*, 63; "Strafbarkeit...cit., p. 178; "Vorenthalten...cit., p. 9; Figge, G., *Sozialversicherungshandbuch...cit.*, p. 988/1; Fritz, H.-J., *Die Selbstanzeige...cit.*, p. 114; Gössel, K.-H., *Strafrecht...cit.*, p. 509; Lackner, K., *Strafgesetzbuch...cit.*, § 266a, NM 10; Lenckner, T., en Schönke, A./Schröder, H., *Strafgesetzbuch...cit.*, § 266a, NM 10; Martens, H.-H./Wilde, K., *Strafrecht...cit.*, p. 86; Tag, B., *Das Vorenthalten...cit.*, p. 116; así como la sentencia del BGH de 15/X/1996 [Neue Juristische Wochenschrift, 1997, p. 133].

¹³² Cfr. Arzt, G./Weber, U., *Strafrecht...cit.*, p. 79; Bente, U., "Vorenthalten...cit., p. 9 y s.; Fritz, H.-J., *Die Selbstanzeige...cit.*, p. 115; Gribbohm, G., en AA.VV., *Strafgesetzbuch...cit.*, § 266a, NM 56; Martens, H.-H./Wilde, K., *Strafrecht...cit.*, p. 86; Maurach, R./Schroeder, F.-C./Maiwald, M., *Strafrecht...cit.*, p. 539 y s.; Tag, B., *Das Vorenthalten...cit.*, p. 119 y ss.

¹³³ Cfr. Bente, U., *Die Strafbarkeit...cit.*, p. 63; "Vorenthalten...cit., p. 9; Fritz, H.-J., *Die Selbstanzeige...cit.*, p. 116; Lackner, K., *Strafgesetzbuch...cit.*, § 266a, NM 10; Lenckner, T., en Schönke, A./Schröder, H., *Strafgesetzbuch...cit.*, § 266a, NM 10; Samson, E./Günther, H.-L., en Rudolphi, H.-J./Horn, E./Günther, H.-L., *Systematischer...cit.*, § 266a, NM 27; Tag, B., *Das Vorenthalten...cit.*, p. 122 y 134.

¹³⁴ Cfr. Bente, U., *Die Strafbarkeit...cit.*, p. 65 y ss.; "Vorenthalten...cit., p. 9; Fritz, H.-J., *Die Selbstanzeige...cit.*, p. 115 y ss.; Gribbohm, G., en AA.VV., *Strafgesetzbuch...cit.*, § 266a, NM 56; Lackner, K., *Strafgesetzbuch...cit.*, § 266a, NM 10; Lenckner, T., en Schönke, A./Schröder, H., *Strafgesetzbuch...cit.*, § 266a, NM 10; Martens, H.-H., "Das neue...cit., p. 157; Martens, H.-H./Wilde, K., *Strafrecht...cit.*, p. 85 y ss.; Tag, B., *Das Vorenthalten...cit.*, p. 115; Tröndle, H., *Strafgesetzbuch...cit.*, § 266a, NM 20.

De otra opinión, sin embargo, Samson, E./Günther, H.-L., en Rudolphi, H.-

En su vertiente subjetiva el tipo requiere dolo, en cualquiera de sus modalidades -incluido el eventual¹³⁵-, pero no resulta necesaria la presencia de ningún otro elemento subjetivo del delito adicional¹³⁶. En este caso el dolo habrá de abarcar¹³⁷ la existencia de

J./Horn,E./Günther,H.-L., *Systematischer...cit.*, § 266a, NM 29 y ss., quien propone que sólo se entiendan punibles los supuestos en los que la incapacidad de pago haya venido originada mediante el pago de otras obligaciones de protección incongruente (de acuerdo con el Derecho Penal de la quiebra); impedir de forma absoluta que el empresario pueda abonar otras deudas vencidas, si con ello pone en peligro el pago de las cotizaciones, conduciría a una seria perturbación de la prioridad de pagos establecida en el Derecho Civil y del propio sistema de protección de acreedores del StGB. A ello añaden estos autores que si el empresario recupera tras el vencimiento su capacidad de pago y no abona las cuotas si comete el delito, pues la deuda de cotización permanece viva. Expresamente en desacuerdo con este análisis se muestra Fritz,H.-J., *Die Selbstanzeige...cit.*, p. 120 y ss.

Todavía más abiertamente en sentido contrario a la doctrina mayoritaria, Figge,G., *Sozialversicherungshandbuch...cit.*, p. 988/1, sostiene que la incapacidad de pago causada por el empleo de todos los medios pecuniarios disponibles en el pago de los salarios determina la atipicidad de la conducta.

¹³⁵ Cfr. Bente,U., *Die Strafbarkeit...cit.*, p. 68; "Vorenthalten...cit.", p. 10; Figge,G., *Sozialversicherungshandbuch...cit.*, p. 988; Gössel,K.-H., *Strafrecht...cit.*, p. 510; Gribbohm,G., en AA.VV., *Strafgesetzbuch...cit.*, § 266a, NM 81; Heitmann,K., "Soziale...cit.", p. 572; Lackner,K., *Strafgesetzbuch...cit.*, § 266a, NM 16; Lenckner,T., en Schönke,A./Schröder,H., *Strafgesetzbuch...cit.*, § 266a, NM 17; Martens,H.-H./Wilde,K., *Strafrecht...cit.*, p. 87; Meyer,K., en Erbs,G./Kohlhaas,M., *Strafrechtliche...cit.*, § 529 RVO, p. 18; Samson,E./Günther,H.-L., en Rudolphi,H.-J./Samson,E./Günther,H.-L., *Systematischer...cit.*, § 266a, NM 56; Schlüchter,E., *Zweites...cit.*, p. 169; Schmidt,H.W., "Die Schutzbehauptungen...cit.", p. 371; Tag,B., *Das Vorenthalten...cit.*, p. 136; Tröndle,H., *Strafgesetzbuch...cit.*, § 266a, NM 20; así como las sentencias del BGH de 1/X/1991 [Neue Juristische Wochenschrift, 1992, p. 177] y de 15/X/1996 [Neue Juristische Wochenschrift, 1997, p. 130].

¹³⁶ Cfr. Bente,U., *Die Strafbarkeit...cit.*, p. 76; "Vorenthalten...cit.", p. 10; Lackner,K., *Strafgesetzbuch...cit.*, § 266a, NM 16; Gribbohm,G., en AA.VV., *Strafgesetzbuch...cit.*, § 266a, NM 84; Lenckner,T., en Schönke,A./Schröder,H., *Strafgesetzbuch...cit.*, § 266a, NM 17; Martens,H.-H., *Strafrecht...cit.*, p. 31; Meyer,K., en Erbs,G./Kohlhaas,M., *Strafrechtliche...cit.*, § 529 RVO, p. 18; Schmidt,H.W., "Die Schutzbehauptungen...cit.", p. 37; Tröndle,H., *Strafgesetzbuch...cit.*, § 266a, NM 20; y la sentencia del BGH de 28/VI/1960 (Monatsschrift für Deutsches Recht, 1960, p. 917).

¹³⁷ Cfr. Bente,U., *Die Strafbarkeit...cit.*, p. 68, y 73 y ss.; "Vorenthalten...cit.", p. 10; y la sentencia del BGH de 1/X/1991 [Neue Juristische Wochenschrift, 1992, p. 177].

una relación de Seguridad Social, la cualidad de empresario del sujeto, las circunstancias que fundamentan el deber de cotizar, el momento de vencimiento del mismo¹³⁸, la propia capacidad de pago de las cotizaciones y el hecho de su impago. La doctrina se muestra dividida, sin embargo, en torno al interrogante de si el dolo debe extenderse también a la propia existencia del deber de ingreso, lo cual puede tener consecuencias en el caso en que se verifique un error del sujeto sobre la concurrencia de tal obligación. El grupo minoritario de especialistas entiende que el dolo debe proyectarse sobre el elemento citado, por lo que una equivocación sobre el mismo constituiría un error de tipo excluyente del dolo que, con independencia de la evitabilidad del mismo, determinaría la atipicidad de la conducta¹³⁹. Por el contrario el sector hegemónico considera que la existencia y el alcance cuantitativo del deber de ingreso no debe formar parte del contenido del dolo, con lo que un error sobre estos extremos constituirá error de prohibición¹⁴⁰; este error, habida cuenta del amplio conocimiento de las obligaciones de

¹³⁸ La creencia equivocada de que la entidad recaudadora ha prorrogado el momento de vencimiento constituye error de tipo excluyente del dolo. Cfr., en este sentido, **Bente, U.**, *Die Strafbarkeit...*cit., p. 73; **Brackmann, K.**, *Handbuch...*cit., p. 284i; **Gribbohm, G.**, en AA.VV., *Strafgesetzbuch...*cit., § 266a, NM 82; **Martens, H.-H./Wilde, K.**, *Strafrecht...*cit., p. 88; **Meyer, K.**, en **Erbs, G./Kohlhaas, M.**, *Strafrechtliche...*cit., § 529 RVO, p. 18; **Tag, B.**, *Das Vorenthalten...*cit., p. 100; **Tröndle, H.**, *Strafgesetzbuch...*cit., § 266a, NM 21.

¹³⁹ Cfr., de esta opinión, **Lackner, K.**, *Strafgesetzbuch...*cit., § 266a, NM 16; **Lenckner, T.**, en **Schönke, A./Schröder, H.**, *Strafgesetzbuch...*cit., § 266a, NM 17; y la sentencia del BGH de 15/X/1996 [Neue Juristische Wochenschrift, 1997, p. 133].

¹⁴⁰ Cfr. **Bente, U.**, *Die Strafbarkeit...*cit., p. 71 y s., y 76; *"Vorenthalten..."*cit., p. 10; **Brackmann, K.**, *Handbuch...*cit., p. 284k; -de forma un tanto incoherente- **Gribbohm, G.**, en AA.VV., *Strafgesetzbuch...*cit., § 266a, NM 82; **Heitmann, K.**, *"Soziale..."*cit., p. 573; **Meyer, K.**, en **Erbs, G./Kohlhaas, M.**, *Strafrechtliche...*cit., § 529 RVO, p. 18 y s.; **Tag, B.**, *Das Vorenthalten...*cit., p. 137; **Tröndle, H.**, *Strafgesetzbuch...*cit., § 266a, NM 21. En un sentido similar, cfr. **Martens, H.-H./Wilde, K.**, *Strafrecht...*cit., p. 87; **Schäfer, H.**, *"Die Strafbarkeit des Arbeitgebers..."*cit., p. 100.

Seguridad Social será generalmente evitable¹⁴¹; por lo tanto, sólo se aplicará la atenuación obligatoria de la pena prevista en el § 17.1 StGB en relación con el § 49.1 StGB. Como supuestos de error de tipo se han señalado las apreciaciones equivocadas sobre la condición de empresario del sujeto¹⁴², sobre la ocupación de trabajadores sujeta a cotización, sobre el momento de vencimiento de las cuotas o sobre la inexigibilidad de su abono, por preeminencia de otras obligaciones¹⁴³.

El estado de necesidad, o la colisión de deberes, no han sido admitidos como causas de justificación del impago típico¹⁴⁴, puesto que se considera que los ingresos de la Seguridad Social son un bien jurídico al menos del mismo valor que el pago de los salarios o, incluso, que el mantenimiento de los puestos de trabajo o de la propia empresa; a ello se añade que el establecimiento de una causa personal de levantamiento de la pena ofrece nuevas posibilidades para atender a los bienes empresariales en peligro y, posteriormente, beneficiarse de la cláusula anuladora de la sanción. Igualmente se ha

¹⁴¹ Cfr. Bente, U., *Die Strafbarkeit...* cit., p. 73; *Vorenthalten...* cit., p. 10; Heitmann, K., *"Soziale..."* cit., p. 573; Tröndle, H., *Strafgesetzbuch...* cit., § 266a, NM 21. Martens, H.-H./Wilde, K., *Strafrecht...* cit., p. 87, exponen un supuesto de error de prohibición hipotéticamente inevitable, referido a la cuantía de la deuda de cotización.

¹⁴² Heitmann, K., *"Soziale..."* cit., p. 629. Martens, H.-H./Wilde, K., *Strafrecht...* cit., p. 88, sostienen, sin embargo, que la apreciación equivocada del cesionario, o del administrador de una sociedad de responsabilidad limitada, sobre su responsabilidad a efectos del cumplimiento del deber empresarial de cotización constituye error de prohibición.

¹⁴³ Cfr. Heitmann, K., *"Soziale..."* cit., p. 573; Tag, B., *Das Vorenthalten...* cit., p. 137.

¹⁴⁴ Cfr. Bente, U., *Die Strafbarkeit...* cit., p. 77 y ss.; *Vorenthalten...* cit., p. 11; Fritz, H.-J., *Die Selbstanzeige...* cit., p. 124 y s.; Gribbohm, G., en AA.VV., *Strafgesetzbuch...* cit., § 266a, NM 79; Lenckner, T., en Schönke, A./Schröder, H., *Strafgesetzbuch...* cit., § 266a, NM 18; Meyer, K., en Erbs, G./Kohlhaas, M., *Strafrechtliche...* cit., § 529 RVO, p. 17; Möhrenschräger, M., *"Arbeitsengelt..."* cit., p. 5 y s.; Schlüchter, E., *Zweites...* cit., p. 170; Schmidt, H.W., *"Die Schutzbehauptungen..."* cit., p. 370; Tag, B., *Das Vorenthalten...* cit., p. 139, y 141; Winkelbauer, W., *"Die strafbefreiende..."* cit., p. 18.

rechazado la virtualidad como causa de justificación¹⁴⁵, o como causa de atipicidad¹⁴⁶, del consentimiento, sea de los trabajadores afectados, sea de la entidad recaudadora.

No obstante, en los casos -difícilmente imaginables¹⁴⁷- en que el abono de las cotizaciones pudiese originar un peligro para bienes jurídicos eminentemente personales del empresario o de personas cercanas al mismo, algunos autores han señalado que podría probablemente apreciarse (tanto en relación con la retención de cotizaciones del § 266a StGB como respecto de la estafa del § 263 StGB) una causa de inexigibilidad que convertiría en inculpable la retención antijurídica¹⁴⁸.

Junto al empresario y a los demás posibles autores del delito -cuya intervención puede dar lugar a supuestos de coautoría¹⁴⁹- podrán responder penalmente, como

¹⁴⁵ Cfr., en este sentido, **Bente,U.**, *Die Strafbarkeit...*cit., p. 77 -quien se apoya en la naturaleza del bien jurídico protegido-; **Vorenthalten...cit., p. 11; **Gribbohm,G.**, en **AA.VV.**, *Strafgesetzbuch...*cit., p. 78; **Lenckner,T.**, en **Schönke,A./Schröder,A.**, *Strafgesetzbuch...*cit., § 266a, NM 18; **Tag,B.**, *Das Vorenthalten...*cit., p. 138 y s., -quien, partiendo de su doble línea de protección, considera que deberían consentir al unísono los trabajadores concernidos y la entidad recaudadora, lo que, debido al principio de legalidad de la actuación administrativa, no es posible en el caso del segundo sujeto, y cuando lo es (p. ej. en el otorgamiento de una prórroga) está ausente la propia tipicidad de la conducta.**

¹⁴⁶ Cfr. **Fries,R.**, *Strafrechtliche...*cit., p. 38 y s., quien, no obstante, entiende que el consentimiento, libremente prestado, del trabajador para que no se abonen las cotizaciones correspondientes al mismo, puede determinar la atenuación de la pena. Cfr. asimismo **Gribbohm,G.**, en **AA.VV.**, *Strafgesetzbuch...*cit., § 266a, NM 53 y ss.

¹⁴⁷ Cfr. **Tag,B.** *Das Vorenthalten...*cit., p. 141.

¹⁴⁸ Cfr., con matices, **Bente,U.**, *Die Strafbarkeit...*cit., 80 y 118; **Vorenthalten...cit., p. 11; **Lenckner,T.**, en **Schönke,A./Schröder,H.**, *Strafgesetzbuch...*cit., § 266a, NM 10.**

Fritz,H.-J., *Die Selbstanzeige...*cit., p. 125 y s., entiende que en los raros supuestos en los que pueda darse un peligro efectivo para tales bienes personales, probablemente cabría ver ya una causa de exclusión de la tipicidad.

¹⁴⁹ Cfr. **Gribbohm,G.**, en **AA.VV.**, *Strafgesetzbuch...*cit., § 266a, NM 85; **Meyer,K.**, en **Erbs,G./Kohlhaas,M.**, *Strafrechtliche...*cit., § 529 RVO, p. 19; **Tröndle,H.**, *Strafgesetzbuch...*cit., § 266a, NM 22.

partícipes, determinados colaboradores del empresario¹⁵⁰. La doctrina se muestra dividida en torno a la posibilidad de aplicar a tales colaboradores la atenuación punitiva prevista en el § 28.1 StGB para tal género de responsables penales¹⁵¹. Por otra parte, diversos autores han planteado que el trabajador que acepte libremente el impago de las cotizaciones que le correspondan puede ser responsable, como cómplice o incluso como inductor, del hecho antijurídico¹⁵².

Si el empresario omite el pago de las cotizaciones -de uno o de varios trabajadores- de forma continuada durante un cierto período de tiempo, de modo que tal comportamiento se vea abarcado por un dolo global, existe, según la doctrina tradicional, un sólo delito de retención de cuotas obreras¹⁵³; no obstante, no resulta claro si tal tesis

¹⁵⁰ Cfr. Bente, U., *Die Strafbarkeit...* cit., p. 35; Gribbohm, G., en AA.VV., *Strafgesetzbuch...* cit., § 266a, NM 85; Meyer, K., en Erbs, G./Kohlhaas, M., *Strafrechtliche...* cit., § 529 RVO, p. 19; Tag, B., *Das Vorenthalten...* cit., p. 187; Tröndle, H., *Strafgesetzbuch...* cit., § 266a, NM 22.

¹⁵¹ En contra de la aplicación del § 28.1 StGB se pronuncian Arzt, G./Weber, U., *Strafrecht...* cit., p. 81; Lackner, K., *Strafgesetzbuch...* cit., § 266a, NM 2; Lenckner, T., en Schönke, A./Schröder, H., *Strafgesetzbuch...* cit., § 266a, NM 20; Maurach, R./Schroeder, F.-C./Maiwald, M., *Strafrecht...* cit., p. 539; Otto, H., *Grundkurs...* cit., p. 295. Defienden, en cambio, la aplicación del precepto, Fries, R., *Strafrechtliche...* cit., p. 66; Gribbohm, G., en AA.VV., *Strafgesetzbuch...* cit., § 266a, NM 85; Meyer, K., en Erbs, G./Kohlhaas, M., *Strafrechtliche...* cit., § 529 RVO, p. 19; Samson, E./Günther, H.-L., en Rudolphi, H.-J./Horn, E./Günther, H.-L., *Systematischer...* cit., § 266a, NM 57; Tag, B., *Das Vorenthalten...* cit., p. 190; y la sentencia del BGH de 5/III/1983 [wistra, 1994, p. 67].

¹⁵² Cfr. Fries, R., *Strafrechtliche...* cit., p. 66 y ss., quien sostiene que si bien la situación de necesidad del trabajador que le haya llevado a aceptar el impago probablemente no cumpla los presupuestos de aplicación del estado de necesidad exculpante, sí debe ser tomada en cuenta en el momento de determinación de la pena, pudiendo llevar incluso al sobreseimiento del procedimiento; Gribbohm, G., en AA.VV., *Strafgesetzbuch...* cit., § 266a, NM 85; Heitmann, K., "Soziale..." cit., p. 563; Martens, H.-H./Wilde, K., *Strafrecht...* cit., p. 80 y s.; -veladamente- Arzt, G./Weber, U., *Strafrecht...* cit., p. 81.

¹⁵³ Cfr. Martens, H.-H./Wilde, K., *Strafrecht...* cit., p. 88; Bente, U., *Die Strafbarkeit...* cit., p. 130 -ambos autores señalan que la alternancia de períodos de impago con períodos en los que se abonan puntualmente las cotizaciones, impide hablar de unidad de omisión, y por tanto de un único delito de retención de cuotas-; Heitmann, K., "Soziale..." cit., p. 574; Lenckner, T., en

puede seguir siendo mantenida tras la resolución del BGH de 3/V/1994 que pone en entredicho la viabilidad actual de la acción continuada¹⁵⁴. La relación de los delitos de retención de cotizaciones con los injustos de defraudación tributaria de los §§ 370, 378 y 380 AO es de concurso real¹⁵⁵; la que se establece con los ilícitos de quiebra, dependiendo de las circunstancias, puede ser de concurso ideal o real¹⁵⁶.

Schönke,A./Schröder,H., *Strafgesetzbuch*...cit., § 266a, NM 28; Meyer,K., en Erbs,G./Kohlhaas,M., *Strafrechtliche*...cit., § 529 RVO, p. 19; Peters,H., *Strafrecht*...cit., p. 17/2483; Tag,B., *Das Vorenthalten*...cit., p. 215; Tröndle,H., *Strafgesetzbuch*...cit., § 266a, NM 23. Tal unidad de omisión no se quiebra por el hecho de que se dé una pluralidad de entidades recaudadoras perjudicadas. En este sentido, cfr. Bente,U., *Die Strafbarkeit*...cit., p. 131; Heitmann,K., *"Soziale"*...cit., p. 574; Martens,H.-H./Wilde,K., *Strafrecht*...cit., p. 88; Meyer,K., en Erbs,G./Kohlhaas,M., *Strafrechtliche*...cit., § 529 RVO, p. 19.

¹⁵⁴ Cfr. Bittmann,F./Dreier,D., *"Bekämpfung der Wirtschaftskriminalität nach dem Ende der fortgesetzten Handlung"*, en Neue Zeitschrift für Strafrecht, n° 3/1995, p. 105, y 107 y s.; Gribbohm,G., en AA.VV., *Strafgesetzbuch*...cit., § 266a, NM 65 y 112 -quien señala que de no admitirse la existencia de un nexo de continuidad en tales casos se darían supuestos de concurso real-.

¹⁵⁵ Cfr. Ambs,F., *"Arbeitsengelt"*...cit., p. 31; Bente,U., *Die Strafbarkeit*...cit., p. 135; Gribbohm,G., en AA.VV., *Strafgesetzbuch*...cit., § 266a, NM 112; Heitmann,K., *"Soziale"*...cit., p. 574; Lackner,K., *Strafgesetzbuch*...cit., § 266a, NM 21; Lenckner,T., en Schönke,A./Schröder,H., *Strafgesetzbuch*...cit., § 266a, NM 28; Martens,H.-H., *"Das neue"*...cit., p. 158; Martens,H.-H./Wilde,K., *Strafrecht*...cit., p. 94; Meyer,K., en Erbs,G./Kohlhaas,M., *Strafrechtliche*...cit., § 529 RVO, p. 19 y s.; Möhrenschräger,M., *"Arbeitsengelt"*...cit., p. 7; Schlüchter,E., *Zweites*...cit., p. 171; Tag,B., *Das Vorenthalten*...cit., p. 217; Tröndle,H., *Strafgesetzbuch*...cit., § 266a, NM 23; y las sentencias del BGH de 24/VII/1987 [BGHSt 35, p. 14], 18/IV/1990 [BGHSt 37, p. 10] y de 13/V/1992 [BGHSt 38, p. 285].

Samson,E./Günther,H.-L., en Rudolphi,H.-J./Horn,E./Günther,H.-L., *Systematischer*...cit., § 266a, NM 58, hablan de concurso ideal.

¹⁵⁶ Cfr., sobre ello, Bente,U., *Die Strafbarkeit*...cit., p. 135; Lenckner,T., en Schönke,A./Schröder,H., *Strafgesetzbuch*...cit., § 266a, NM 28; Tag,B., *Das Vorenthalten*...cit., p. 217.

Junto a las penas de prisión de un mes -mínimo legal de la pena privativa de libertad en el ordenamiento alemán- a cinco años o multa¹⁵⁷, expresamente establecidas por el § 266a apartado 1 (prisión de hasta un año o multa en relación con el tipo del apartado 3), en determinados casos podrá imponerse la consecuencia accesoria de exclusión de la posibilidad de optar a la concesión de pedidos del sector público¹⁵⁸.

Como circunstancias que deben ser especialmente consideradas en el marco de la determinación de la pena se han señalado la suma de las cantidades retenidas¹⁵⁹, la superación mínima del plazo de ingreso o la concurrencia de algunos de los requisitos exigidos por la cláusula del apartado 5 para la anulación de pena¹⁶⁰. Por otra parte, no ha

¹⁵⁷ La pena de multa -establecida en el Código alemán por el sistema de días-multa- podrá fijarse en un mínimo de 5 y un máximo de 360 cuotas diarias; la cuantía de la cuota, que habrá de cifrarse en consideración a las circunstancias personales y económicas del autor, podrá determinarse entre un mínimo de 2 marcos y un máximo de 10000 (§ 40 StGB).

¹⁵⁸ Cfr. Gössel, K.-H., *Strafrecht*...cit., p. 511; Lenckner, T., en Schönke, A./Schröder, H., *Strafgesetzbuch*...cit., § 266a, NM 30; Tröndle, H., *Strafgesetzbuch*...cit., § 266a, NM 27, quienes señalan que tal consecuencia accesoria podrá aplicarse cuando se haya impuesto una pena privativa de libertad superior a 3 meses de duración o una pena pecuniaria de más de 90 cuotas diarias.

Por otra parte, Gribbohm, G., en AA.VV., *Strafgesetzbuch*...cit., § 266a, NM 86; Martens, H.-H., *Strafrecht*...cit., p. 36; Meyer, K., en Erbs, G./Kohlhaas, M., *Strafrechtliche*...cit., § 529 RVO, p. 19, recuerdan que al sujeto podrá serle impuesta la medida de inhabilitación profesional prevista en el § 70 StGB.

¹⁵⁹ Cfr. Fries, R., *Strafrechtliche*...cit., p. 56; Gribbohm, G., en AA.VV., *Strafgesetzbuch*...cit., § 266a, NM 86 -quien añade que a efectos de agravación de la pena puede ser considerada la notable dilatación en el tiempo del fraude-; Lenckner, T., en Schönke, A./Schröder, H., *Strafgesetzbuch*...cit., § 266a, NM 29; Martens, H.-H., *Strafrecht*...cit., p. 35.

¹⁶⁰ Cfr. Lenckner, T., en Schönke, A./Schröder, H., *Strafgesetzbuch*...cit., § 266a, NM 29; Meyer, K., en Erbs, G./Kohlhaas, M., *Strafrechtliche*...cit., § 529 RVO, p. 15 y 18; Peters, H., *Handbuch*...cit., p. 17/2480.

dejado de postularse la agravación de la sanción en los casos en que concurren los supuestos especialmente graves previstos en el § 370 III AO¹⁶¹.

El apartado 5 del § 266a establece una doble causa de levantamiento de la pena¹⁶², aplicable a los tipos de los apartados 1 y 3, para los supuestos de autodenuncia -no necesariamente espontánea¹⁶³- del sujeto responsable, que pretende facilitar la exoneración punitiva de empresarios que hayan incumplido su deber contributivo por encontrarse en situaciones de dificultades económicas superables¹⁶⁴. La escasa

¹⁶¹ Cfr. **Fries, R.**, *Strafrechtliche...* cit., p. 60. Tales supuestos merecedores de mayor reproche son la notable cuantía de las cotizaciones eludidas, la utilización de documentos falsos con el fin de realizar la defraudación contributiva y la destrucción de documentos con el mismo objetivo.

Por su parte, **Heitmann, K.**, *"Soziale..."* cit., p. 562, considera que la norma debía haber establecido subtipos agravados para los casos especialmente graves. Defiende la opinión contraria, **Martens, H.-H.**, *"Das neue..."* cit., p. 158.

¹⁶² Conceptúan la cláusula del § 266a apartado 5 como causa de levantamiento de la pena (en algunos casos refiriendo esta caracterización sólo a su párrafo 2, mientras que para el primero se reserva la conceptualización como "renuncia a la pena"), **Bente, U.**, *"Vorenthalten..."* cit., p. 11; **Fritz, H.-J.**, *Die Selbstanzeige...* cit., p. 40; **Gössel, K.-H.**, *Strafrecht...* cit., p. 510; **Heitmann, K.**, *"Soziale..."* cit., p. 565; **Lenckner, T.**, en **Schönke, A./Schröder, H.**, *Strafgesetzbuch...* cit., § 266a, NM 21; **Tag, B.**, *Das Vorenthalten...* cit., p. 197; **Winkelbauer, W.**, *"Die strafbefreiende..."* cit., p. 18.

¹⁶³ Cfr. **Fritz, H.-J.**, *Die Selbstanzeige...* cit., p. 37 y s., y 110; **Tag, B.**, *Das Vorenthalten...* cit., p. 195 y s., y 198, quienes rechazan el requisito de la espontaneidad de la autodenuncia, hasta el punto de que entienden que, aun cuando fuese tal vez difícilmente imaginable en la práctica, el comportamiento positivo liberador de pena podría desarrollarse incluso después del descubrimiento del ilícito.

¹⁶⁴ Cfr. **Bente, U.**, *Die Strafbarkeit...* cit., p. 90; **Gribbohm, G.**, en **AA.VV.**, *Strafgesetzbuch...* cit., § 266a, NM 87 y s.; **Martens, H.-H./Wilde, K.**, *Strafrecht...* cit., p. 89; **Samson, E./Günther, H.-L.**, en **Rudolphi, H.-J./Samson, E./Günther, H.-L.**, *Systematischer...* cit., § 266a, NM 38; **Winkelbauer, W.**, *"Die strafbefreiende..."* cit., p. 18, No obstante, **Fritz, H.-J.**, *Die Selbstanzeige...* cit., p. 100 y ss., matiza que el hecho de que la causa de levantamiento de la pena haya sido pensada para supuestos de dificultades económicas superables, no debe implicar que a los sujetos que cumplan los requisitos de comunicación del párrafo 1 de la cláusula, pero no puedan llevar a cabo el pago posterior de la deuda, se les vea la posibilidad de obtener la renuncia a la pena.

Junto a la causa de levantamiento de la pena del apartado 5, resulta también aplicable a los supuestos analizados la cláusula general de reparación, recogida en el § 46a StGB (mediante

significación práctica de la cláusula ha sido, con todo, puesta de relieve, entendiendo que la misma es debida al limitado lapso temporal en que el responsable puede presentar la autodenuncia¹⁶⁵.

En relación con el fundamento de la causa de anulación de la pena, la doctrina se ha referido a su vinculación con una situación financieramente problemática -situación de conflicto de intereses similar al estado de necesidad, pero que no reúne los requisitos de éste- en la que concurre una disminución del injusto y de la culpabilidad¹⁶⁶. La cláusula pretende tutelar, mediante el estímulo del pago, incluso tardío, de las cotizaciones, los intereses económicos de la Seguridad Social; se otorga la exoneración punitiva en supuestos en los que la evitación de la afectación del bien jurídico hace desaparecer la necesidad de pena, tanto desde consideraciones preventivo-generales como preventivo- especiales¹⁶⁷. Dogmáticamente, la causa de levantamiento de la pena representa un supuesto de desistimiento del delito consumado, y entronca igualmente con la dogmática de la reparación, conformando propiamente un caso de reparación restitutiva¹⁶⁸.

la cual se puede alcanzar una reducción de la pena, o incluso, la renuncia a la misma), que podrá tener eficacia cuando el comportamiento posdelictivo del sujeto no se ajuste por completo a los requisitos de la causa del § 266a apartado 5. Cfr., sobre ello, **Fritz, H.-J.**, *Die Selbstanzeige...*cit., p. 108 y ss., y 139.

¹⁶⁵ Cfr. **Heitmann, K.**, "Soziale...cit.", p. 574.

¹⁶⁶ Cfr. **Fritz, H.-J.**, *Die Selbstanzeige...*cit., p. 97; **Lenckner, T.**, en **Schönke, A./Schröder, H.**, *Strafgesetzbuch...*cit., § 266a, NM 21; **Samson, E./Günther, H.-L.**, en **Rudolphi, H.-J./Horn, E./Günther, H.-L.**, *Systematischer...*cit., § 266a, NM 41 y 45; **Winkelbauer, W.**, "Die strafbefreiende...cit.", p. 18.

¹⁶⁷ Cfr. **Fritz, H.-J.**, *Die Selbstanzeige...*cit., p. 78 y ss. -quien añade (p. 40) que la cláusula sirve, igualmente, para limitar un tipo con una órbita de conductas prohibidas excesivamente amplia-; **Tag, B.**, *Das Vorenthalten...*cit., p. 192 y ss.

¹⁶⁸ Cfr. **Fritz, H.-J.**, *Die Selbstanzeige...*cit., p. 24 y ss.; y 78 y ss.

El primer inciso del párrafo dispone que podrán¹⁶⁹ alcanzar una causa potestativa de levantamiento de la pena -renuncia a la pena- los sujetos que en el momento de vencimiento de la deuda, o inmediatamente después, comuniquen verazmente a la entidad recaudadora el montante de las cuotas eludidas y el motivo real y fundamentado¹⁷⁰ que

¹⁶⁹ La causa de levantamiento de la pena -renuncia a la pena-prevista en el primer inciso del apartado es potestativa. El tribunal deberá decidir sobre su otorgamiento, de acuerdo con **Fritz, H.-J.**, *Die Selbstanzeige*...cit., p. 102; **Lackner, K.**, *Strafgesetzbuch*...cit., § 266a, NM 18; **Lenckner, T.**, en **Schönke, A./Schröder, L.**, *Strafgesetzbuch*...cit., § 266a, NM 25, según la gravedad de las dificultades económicas que sufre la empresa, el peligro existente para los puestos de trabajo y los esfuerzos realizados por el empresario para cumplir con su obligación de cotización. **Martens, H.-H./Wilde, K.**, *Strafrecht*...cit., p. 89, sugieren como circunstancias que podrían desaconsejar en este caso el otorgamiento del levantamiento de pena la extensión de la omisión contributiva durante un largo período de tiempo, o el incumplimiento consciente de los deberes empresariales de cooperación con la entidad recaudadora. **Gribbohm, G.**, en **AA.VV.**, *Strafgesetzbuch*...cit., § 266a, NM 97, menciona la falta de veracidad en la comunicación, el retraso en la presentación de la misma o la inexistencia de una verdadera situación de imposibilidad de pago del empresario.

¹⁷⁰ Sobre los requisitos de la explicación, cfr. **Bente, U.**, *Die Strafbarkeit*...cit., p. 91; *"Vorenthalten"*...cit., p. 11; **Fritz, H.-J.**, *Die Selbstanzeige*...cit., p. 94 y ss.; **Lenckner, T.**, en **Schönke, A./Schröder, H.**, *Strafgesetzbuch*...cit., § 266a, NM 23; **Samson, E./Günther, H.-L.**, en **Rudolphi, H.-J./Horn, E./Günther, H.-L.**, *Systematischer*...cit., § 266a, NM 42 y ss.; **Tag, B.**, *Das Vorenthalten*...cit., p. 202 y ss.; **Tröndle, H.**, *Strafgesetzbuch*...cit., § 266a, NM 25 y s.

Fritz, H.-J., *Die Selbstanzeige*...cit., p. 137 y ss.; **Samson, E./Günther, H.-L.**, en **Rudolphi, H.-J./Horn, E./Günther, H.-L.**, *Systematischer*...cit., § 266a, NM 48, se han mostrado críticos con la exigencia de una explicación escrita de los motivos del impago y de los esfuerzos realizados para superarlo, entendiendo que si objetivamente han existido los motivos y los esfuerzos, la explicación (o, en el caso de **FRITZ**, el hecho de que esta no sea escrita) no aporta nada sustancial a la disminución del injusto y de la culpabilidad sobre la que reside la aplicación de la causa de levantamiento de la pena. En cambio, **Bente, U.**, *Die Strafbarkeit*...cit., p. 91 y s.; **Gribbohm, G.**, en **AA.VV.**, *Strafgesetzbuch*...cit., § 266a, NM 96; **Lenckner, T.**, en **Schönke, A./Schröder, H.**, *Strafgesetzbuch*...cit., § 266a, NM 24 y 26; **Tag, B.**, *Das Vorenthalten*...cit., p. 204 y s.; **Winkelbauer, W.**, *"Die strafbefreiende"*...cit., p. 18 -quien, no obstante, entiende que para los casos de falta de comunicación de unos presupuestos objetivos verdaderamente existentes, deberían buscarse soluciones que se verifiquen en el marco de la determinación de la pena o soluciones de índole procesal-, consideran que el requisito de la explicación escrita cumple la función de colocar a la entidad recaudadora en situación de reaccionar y, en concreto, es relevante para la fijación por parte de la misma de un plazo adecuado para el pago extemporáneo de las cotizaciones retenidas.

les ha impedido realizar el pago en plazo¹⁷¹, a pesar de haber intentado seriamente llevarlo a efecto. La mayor parte de los especialistas ha entendido que tanto la efectiva existencia de unas circunstancias que fundamenten la imposibilidad de pago como la real puesta en práctica de esfuerzos para realizar el pago constituyen requisitos de aplicación de la renuncia a la pena¹⁷².

Tras la comunicación, de acuerdo con el inciso segundo del apartado 5, la entidad recaudadora debe fijar un plazo, de duración adecuada al caso concreto, para el ingreso posterior de las cuotas impagadas; si el sujeto -o un tercero¹⁷³- abona la suma retenida¹⁷⁴ en dicho plazo, cumplirá los presupuestos de aplicación de la causa preceptiva de

¹⁷¹ Si el sujeto cree equivocadamente que se dan los presupuestos objetivos de la causa de levantamiento de la pena, concurre un error relevante que, en opinión de algún especialista, merece un tratamiento análogo al del error verificado en el marco del estado de necesidad exculpante (§ 35.2 StGB), y por tanto, sólo determinará la impunidad de la conducta en caso de ser invencible. Cfr., sobre ello, **Tag, B.**, *Das Vorenthalten...*cit., p. 208.

¹⁷² Cfr., expresamente, **Fritz, H.-J.**, *Die Selbstanzeige...*cit., p. 97 y s., y 137; **Gribbohm, G.**, en **AA.VV.**, *Strafgesetzbuch...*cit., § 266a, NM 92; **Tag, B.**, *Das Vorenthalten...*cit., p. 201; **Samson, E./Günther, H.-L.**, en **Rudolphi, H.-J./Horn, E./Günther, H.-L.**, *Systematischer...*cit., § 266a, NM 44 y ss.; **Winkelbauer, W.**, *"Die strafbefreiende..."*cit., p. 17.

¹⁷³ Cfr. **Bente, U.**, *Die Strafbarkeit...*cit., p. 93; **Fritz, H.-J.**, *Die Selbstanzeige...*cit., p. 102; **Lenckner, T.**, en **Schönke, A./Schröder, H.**, *Strafgesetzbuch...*cit., § 266a, NM 26; **Tag, B.**, *Das Vorenthalten...*cit., p. 207; **Winkelbauer, W.**, *"Die strafbefreiende..."*cit., p. 18, que indica específicamente que el pago realizado por uno de los sujetos -cedente o cesionario- involucrados en una cesión ilegal de trabajadores determina la anulación de pena para ambos.

¹⁷⁴ De acuerdo con **Fritz, H.-J.**, *Die Selbstanzeige...*cit., p. 105; **Tag, B.**, *Das Vorenthalten...*cit., p. 209 y s., el pago debe incluir las sumas retenidas, pero no tiene por qué abarcar los recargos de mora.

anulación de la pena de tal inciso segundo¹⁷⁵. Si el pago no alcanza el total de la deuda, su verificación podrá servir para atenuar la pena¹⁷⁶.

El tenor literal del apartado 5 del § 266a StGB parece indicar que la causa de anulación punitiva sólo es aplicable al empresario. Sin embargo, la doctrina ha entendido que resulta posible extender analógicamente la regulación a los partícipes (y a los responsables en concepto de autor que no sean empresarios en sentido estricto)¹⁷⁷, los cuales se verán beneficiados por la anulación obligatoria de la pena si cumplen los requisitos del inciso 1 del párrafo, habida cuenta de las dificultades que se les

¹⁷⁵ Esta regulación, como recuerdan Bente,U., *Die Strafbarkeit*...cit., p. 93; Samson,E./Günther,H.-L., en Rudolphi,H.-J./Horn,E./Günther,H.-L., *Systematischer*...cit., § 266a, NM 50, permite dejar impunes los supuestos de mero retraso en el abono de las cuotas obreras.

Por otra parte, aunque no se cumplan los presupuestos de levantamiento de la pena, el sujeto que reduzca el perjuicio de la Seguridad Social podrá eventualmente verse beneficiado por la suspensión del procedimiento penal, en virtud de los §§ 153 y ss. StPO. Sobre ello, cfr. Arzt,G./Weber,U., *Strafrecht*...cit., p. 82; Bente,U., *Die Strafbarkeit*...cit., p. 94 y 141; Fritz,H.-J., *Die Selbstanzeige*...cit., p. 150; Heitmann,K., "Soziale"...cit., p. 573; Martens,H.-H., "Das neue"...cit., p. 158; Martens,H.-H./Wilde,K., *Strafrecht*...cit., p. 89; Tag,B., *Das Vorenthalten*...cit., p. 193; Tröndle,H., *Strafgesetzbuch*...cit., § 266a, NM 25; Winkelbauer,W., "Die strafbefreiende"...cit., p. 17.

¹⁷⁶ Cfr. Fritz,H.-J., *Die Selbstanzeige*...cit., p. 106 y s.; Lenckner,T., en Schönke,A./Schröder,H., *Strafgesetzbuch*...cit., § 266a, NM 26; Samson,E./Günther,H.-L., en Rudolphi,H.-J./Horn,E./Günther,H.-L., *Systematischer*...cit., § 266a, NM 52; Tag,B., *Das Vorenthalten*...cit., p. 212 y s.; Winkelbauer,W., "Die strafbefreiende"...cit., p. 18.

¹⁷⁷ En este sentido, cfr. Arzt,G./Weber,U., *Strafrecht*...cit., p. 81; Bente,U., *Die Strafbarkeit*...cit., p. 93; Fritz,H.-J., *Die Selbstanzeige*...cit., p. 139 y s.; Gribbohm,G., en AA.VV., *Strafgesetzbuch*...cit., § 266a, NM 90 y 103; Lenckner,T., en Schönke,A./Schröder,H., *Strafgesetzbuch*...cit., § 266a, NM 27; Samson,E./Günther,H.-L., en Rudolphi,H.-J./Horn,E./Günther,H.-L., *Systematischer*...cit., § 266a, NM 38; Tag,B., *Das Vorenthalten*...cit., p. 213 y s.; Tröndle,H., *Strafgesetzbuch*...cit., § 266a, NM 26; Winkelbauer,W., "Die strafbefreiende"...cit., p. 18.

presentarían para poder abonar las cotizaciones eludidas, como exige el inciso 2 de la cláusula exoneradora de pena¹⁷⁸.

Los delitos de retención de cotizaciones obreras han venido siendo profusamente aplicados en el ordenamiento alemán, como lo demuestran las estadísticas criminales¹⁷⁹, que se mueven en unas cifras considerables. Por encima de ello, algún especialista¹⁸⁰ ha mostrado su convecimiento de que tales cantidades ocultan todavía una importante "cifra negra" de estos ilícitos. Con todo, la alternativa sancionatoria establecida en la norma entre pena privativa de libertad y pena pecuniaria ha tenido como resultado, en una inmensa mayoría de casos, la elección de una multa, y la casi totalidad de las condenas a penas de prisión se han visto acompañadas de la suspensión condicional de su ejecución¹⁸¹.

¹⁷⁸ Cfr. **Bente, U.**, *Die Strafbarkeit...* cit., p. 93; **Fritz, H.-J.**, *Die Selbstanzeige...* cit., p. 146 - quien reclama (p. 150) que el legislador introduzca expresamente en la norma una solución para la exoneración punitiva de los partícipes-; **Gribbohm, G.**, en **AA.VV.**, *Strafgesetzbuch...* cit., § 266a, NM 103; **Lenckner, T.** en **Schönke, A./Schröder, H.**, *Strafgesetzbuch...* cit., § 266a, NM 27; **Winkelbauer, W.**, *"Die strafbefreiende..."* cit., p. 19. En una línea similar, de facilitar la anulación de pena para los partícipes, cfr. **Tag, B.**, *Das Vorenthalten...* cit., p. 213 y s.

¹⁷⁹ Desde mediados de los años setenta, el volumen de condenas anuales por estos delitos ha oscilado, con ciertos altibajos, en torno a las 1500. En los últimos años esa cifra se ha incrementado hasta las 2000. Sobre ello, vid. las estadísticas facilitadas por **Bente, U.**, *Die Strafbarkeit...* cit., p. 160 y s.; **Fissler, M.**, *Die Strafbarkeit...* cit., p. 3; **Fritz, H.-J.**, *Die Selbstanzeige...* cit., p. 5 y s.; **Maurach, R./Schroeder, F.-C./Maiwald, M.**, *Strafrecht...* cit., p. 539; **Möhrenschlager, M.**, *"Arbeitsengelt..."* cit., p. 1; **Rönnau, T.**, *"Die Strafbarkeit..."* cit., p. 13; **Tag, B.**, *Das Vorenthalten...* cit., p. 29.

¹⁸⁰ Cfr. **Bente, U.**, *Die Strafbarkeit...* cit., p. 95; **Fritz, H.-J.**, *Die Selbstanzeige...* cit., p. 6; **Gribbohm, G.**, en **AA.VV.**, *Strafgesetzbuch...* cit., § 266a, NM 8; **Maurach, R./Schroeder, F.-C./Maiwald, M.**, *Strafrecht...* cit., p. 539.

¹⁸¹ Cfr. **Bente, U.**, *Die Strafbarkeit...* cit., p. 142, quien muestra, de acuerdo con las estadísticas de 1988, que se ha optado por la pena pecuniaria en un 86'7% de los casos. Del 13'3 % restante, en que el tribunal impuso una pena de prisión, el 12'1 % correspondió a supuestos de concesión de la suspensión condicional de la ejecución de la pena, y sólo el 1'2 % a casos en que la pena decretada no fue condicionalmente suspendida.

En relación con la notable aplicación que se ha venido dando a la norma resulta significativo el hecho de que, al margen de las dudas expresadas sobre el suficiente grado de injusto del comportamiento penalmente tipificado, la necesidad político-criminal del tipo parece indiscutida¹⁸².

Junto al delito del § 266a StGB, un empresario¹⁸³ que omita el pago de las cotizaciones -obreras y empresariales- a la Seguridad Social, puede, en determinadas circunstancias, realizar el clásico delito del § 263 StGB¹⁸⁴, en la modalidad conocida como "estafa de cotizaciones".

¹⁸² Cfr. claramente en este sentido, Bente, U., *Die Strafbarkeit...* cit., p. 96; Bottke, W., *Das Wirtschaftsstrafrecht...* cit., p. 8; Heitmann, K., *"Soziale..."* cit., p. 561; Martens, H.-H., *"Das neue..."* cit., p. 155; Martens, H.-H./Wilde, K., *Strafrecht...* cit., p. 76; Maurach, R./Schröder, H./Maiwald, M., *Strafrecht...* cit., p. 539; Möhrenschräger, M., *"Der Regierungsentwurf..."* cit., p. 207; Weber, U., *"Überlegungen..."* cit., p. 568; *"Das Zweite..."* cit., p. 487.

¹⁸³ No sólo un empresario en sentido propio, sino también, como recuerdan entre otros Franzheim, H., *"Das strafrechtliche Instrumentarium zur Bekämpfung der Entleiher von illegal verliehenen Leiharbeitnehmern"*, en *Zeitschrift für Rechtspolitik*, 1984, p. 303; Fries, R., *Strafrechtliche...* cit., p. 96 y ss., y 116 y ss.; Heitmann, K., *"Soziale..."* cit., p. 626 y ss.; Kniffka, R., *"Die Strafbarkeit..."* cit., p. 46 y ss.; Schäfer, H., *"Die Strafbarkeit des unerlaubt..."* cit., p. 6 y s.; Stahlschmidt, M., *"Steuerhinterziehung, Beitragsvorenthaltung und Betrug im Zusammenhang mit illegaler Beschäftigung"*, en *Wistra*, 1984, p. 211, el cedente o el cesionario ilegales, que abonen los salarios de los trabajadores. Estos sujetos pueden responder, dependiendo de los casos, como autores únicos, como coautores, o como partícipes, e incluso pueden darse casos de autoría mediata del cedente que utiliza como instrumento a un cesionario engañado.

En general, Heitmann, K., *"Soziale..."* cit., p. 577, considera que no sólo el empresario puede ser sujeto activo de la estafa de cotizaciones, sino que lo será todo aquel que realice la conducta típica, y en concreto, incluso el propio trabajador.

¹⁸⁴ El § 263 StGB dispone:

"(1) Quien, con la intención de procurarse a sí o a un tercero un beneficio patrimonial injusto, daña el patrimonio de otro, a quien por medio de la simulación de hechos falsos o de la desfiguración o supresión de hechos verdaderos causa un error, o lo mantiene en el mismo, será sancionado con pena privativa de libertad de hasta cinco años o con pena de multa.

(2) La tentativa es punible.

(3) En casos particularmente graves la pena privativa de libertad es de uno a diez años.

(4) El § 243 párrafo 2, así como los §§ 247 y 248a son igualmente aplicables.

(5) El tribunal puede disponer la vigilancia policial".

El engaño típico de la estafa se da tanto en los casos en que el sujeto omite notificar a la Seguridad Social la ocupación de trabajadores sujeta a cotización -engaño por omisión-¹⁸⁵, como en aquellos en que el sujeto comunica un número de trabajadores inferior al real, o una masa salarial menor de la existente¹⁸⁶.

En relación con el requisito típico del error, el sector doctrinal mayoritario ha entendido que en los supuestos en que el empresario omite comunicar la ocupación de trabajadores sujeta a cotización, sólo se cumple aquella exigencia cuando la existencia de la actividad empresarial era ya conocida para la entidad recaudadora. En los casos en que ésta desconoce tal actividad, un pretendido "conocimiento permanente concomitante" de que el empresariado cumple de forma reglamentaria con las obligaciones de Seguridad Social no puede ser aceptado como sustrato de conocimiento en el que se verifique el error típico¹⁸⁷. Un grupo minoritario de autores, por el contrario, utiliza aquella

¹⁸⁵ Cfr., sobre ello, **Bente,U.**, *Die Strafbarkeit...*cit., p. 99 y s.; *"Vorenthalten..."*cit., p. 12; **Franzheim,H.**, *"Das strafrechtliche Instrumentarium zur Bekämpfung der illegalen Arbeitnehmerüberlassung"*, en *Juristische Rundschau*, 1982, p. 90; **Heitmann,K.**, *"Soziale..."*cit., p. 578; **Lackner,K.**, *Strafgesetzbuch...*cit., § 263, NM 14; **Maass,W.**, *Betrug verübt durch Schweigen*, Giessen, 1982, p. 72 y s.; **Martens,H.-H./Wilde,K.**, *Strafrecht...*cit., p. 92; **Schäfer,H.**, *"Die Strafbarkeit des Arbeitgebers..."*cit., p. 97; **Tröndle,H.**, *Strafgesetzbuch...*cit., § 263, NM 13a; y la sentencia del BGH de 13/IV/1976.

Fries,R., *Strafrechtliche...*cit., p. 102, entiende, por el contrario, que en los casos en que se omite toda comunicación con la entidad recaudadora, de modo que a ésta le resulta desconocida la propia existencia del empresario, no concurre el engaño típico.

¹⁸⁶ Cfr. **Bente,U.**, *Die Strafbarkeit...*cit., p. 100 y s.; *"Vorenthalten..."*cit., p. 12; **Franzheim,H.**, *"Das strafrechtliche..."*cit., p. 90; *"Probleme..."*cit., p. 313 y s.; **Fries,R.**, *Strafrechtliche...*cit., p. 97 y s.; **Heitmann,K.**, *"Soziale..."*cit., p. 578; **Kniffka,R.**, *"Die Strafbarkeit des illegalen Arbeitnehmersverleihers nach § 263 StGB"*, en *wistra*, 1984, p. 47; **Martens,H.-H.**, *Strafrecht...*cit., p. 50; *"Anmerkungen zum Beitragsstraf- und -ordnungsrecht"*, en *Wege zur Sozialversicherung*, 1984, p. 196; **Martens,H.-H./Wilde,K.**, *Strafrecht...*cit., p. 91; **Schäfer,H.**, *"Die Strafbarkeit des Arbeitgebers..."*cit., p. 97; **Stahlschmidt,M.**, *"Steuerhinterziehung..."*cit., p. 98.

¹⁸⁷ Cfr. **Bente,U.**, *Die Strafbarkeit...*cit., p. 102 y ss.; *"Vorenthalten..."*cit., p. 13; **Fisseler,M.**, *Die Strafbarkeit...*cit., p. 112; **Fries,R.**, *Strafrechtliche...*cit., p. 53, y 101 y s.; **Granderath,P.**, *"Das Zweite..."*cit., p. 10; **Heitmann,K.**, *"Soziale..."*cit., p. 579; **Kniffka,R.**, *"Die*

formulación para aceptar la presencia en estos supuestos del requisito típico controvertido¹⁸⁸. En los casos en que el empresario notifica un volumen salarial o un número de trabajadores inferior al realmente existente, en cambio, no parecen presentarse dificultades para afirmar la concurrencia de un error de la entidad recaudadora¹⁸⁹.

El descuido de la recaudación de las cotizaciones -tanto obreras como empresariales- por parte de la tesorería de la Seguridad Social, ocasionado por el error provocado en la misma, conforma una disposición patrimonial por omisión¹⁹⁰.

Las cotizaciones obreras y empresariales no recaudadas constituyen, de acuerdo con la mayor parte de la doctrina¹⁹¹, el perjuicio patrimonial causado a la Administración de la Seguridad Social, último elemento típico del delito de estafa. Este daño patrimonial puede afirmarse incluso aunque el sujeto se encontrase en situación de quiebra y, por lo tanto, no cupiese esperar que en caso de haber cumplido su deber de declarar la deuda de

*Strafbarkeit...*cit., p. 47; Lackner, K., *Strafgesetzbuch...*cit., § 263, NM 18; Martens, H.-H., *Strafrecht...*cit., p. 50; "Zur Reform..."cit., p. 53; "Das neue..."cit., p. 158; Schlüchter, E., *Zweites...*cit., p. 162; Stahlschmidt, M., "Steuerhinterziehung..."cit., p. 210; y, en un línea de pensamiento coincidente, Tröndle, H., *Strafgesetzbuch...*cit., § 263, NM 13a; así como la sentencia del BGH de 8/XI/1989 [Monatsschrift für Deutsches Recht, 1990, p. 296].

¹⁸⁸ Cfr. Franzheim, H., "Das strafrechtliche..."cit., p. 90; "Probleme..."cit., p. 314; Schäfer, H., "Die Strafbarkeit..."cit., p. 97.

¹⁸⁹ Cfr. Bente, U., *Die Strafbarkeit...*cit., p. 106; "Vorenthalten..."cit., p. 13; Fries, R., *Strafrechtliche...*cit., p. 102; Martens, H.-H., *Strafrecht...*cit., p. 50; Martens, H.-H./Wilde, K., *Strafrecht...*cit., p. 92.

¹⁹⁰ Cfr. Bente, U., *Die Strafbarkeit...*cit., p. 108 y s.; "Vorenthalten..."cit., p. 13 y s.; Franzheim, H., "Das strafrechtliche..."cit., p. 90; Fries, R., *Strafrechtliche...*cit., p. 103; Heitmann, K., "Soziale..."cit., p. 579; Kniffka, R., "Die Strafbarkeit..."cit., p. 47; Schäfer, H., "Die Strafbarkeit des Arbeitgebers..."cit., p. 97.

¹⁹¹ Cfr. Franzheim, H., "Das strafrechtliche..."cit., p. 90; Martens, H.-H./Wilde, K., *Strafrecht...*cit., p. 93; Schäfer, H., "Die Strafbarkeit des Arbeitgebers..."cit., p. 98; y las sentencias del BGH de 13/IV/1976 y 20/X/1983 [wistra, 1984, p. 66].

cotización el ingreso se hubiese producido¹⁹². Sin embargo, algún autor¹⁹³, partiendo de un concepto económico de patrimonio, que le lleva a confrontar las cotizaciones abonadas con las prestaciones sociales que se podrían generar, considera que no en todos los casos se puede hablar propiamente de un perjuicio patrimonial típico¹⁹⁴.

El tipo subjetivo del delito de estafa requiere la concurrencia de dolo y ánimo de lucro, que no parecen presentar particulares problemas de afirmación en el caso de la estafa de cotizaciones¹⁹⁵.

Cuando la retención de cotizaciones obreras se lleva a cabo mediante engaño existe, según un sector de la doctrina, un concurso ideal entre los tipos de los §§ 266a y 263 StGB¹⁹⁶. Diversos especialistas hablan incluso de concurso real, particularmente en los casos en que el sujeto, más allá del perjuicio causado por el engaño, retiene cuotas de

¹⁹² Bente, U., *Die Strafbarkeit...* cit., p. 110; Martens, H.-H./Wilde, K., *Strafrecht...* cit., p. 94. En una línea de pensamiento cercana, cfr. Schäfer, H., *"Die Strafbarkeit des Arbeitgebers..."* cit., p. 98.

¹⁹³ Cfr. Bente, U., *Die Strafbarkeit...* cit., p. 112 y ss.; "Vorenthalten..." cit., p. 15 y s.; Fries, R., *Strafrechtliche...* cit., p. 108; Schäfer, H., *"Die Strafbarkeit des Arbeitgebers..."* cit., p. 98 y s.

¹⁹⁴ Cfr. Bente, U., *Die Strafbarkeit...* cit., p. 112 y ss.; "Vorenthalten..." cit., p. 15, quien niega la concurrencia de perjuicio patrimonial en relación con el seguro de pensiones en los casos en que no se han descontado cuotas del salario del trabajador.

¹⁹⁵ Cfr. Bente, U., *Die Strafbarkeit...* cit., p. 118; "Vorenthalten..." cit., p. 16; Fries, R., *Strafrechtliche...* cit., p. 109 y s.; Schäfer, H., *"Die Strafbarkeit des Arbeitgebers..."* cit., p. 100.

¹⁹⁶ Opinión sustentada por Bente, U., *Die Strafbarkeit...* cit., p. 134; "Vorenthalten..." cit., p. 16 -que argumenta que el injusto del § 266a no puede consumirse en el delito de estafa, puesto que aquél no reúne el injusto del hecho de éste, relativo a la puesta en práctica del engaño-; Gribbohm, G., en AA.VV., *Strafgesetzbuch...* cit., § 266a, NM 110; Martens, H.-H./Wilde, K., *Strafrecht...* cit., p. 94; Maurach, R./Schroeder, F.-C./Maiwald, M., *Strafrecht...* cit., p. 541; Otto, H., *Grundkurs Strafrecht. Die einzelnen...* cit., p. 297; Schlüchter, E., *Zweites...* cit., p. 171 y 173; Tag, B., *Das Vorenthalten...* cit., p. 216; y las sentencias del BGH de 13/IV/1976, 20/X/1983 [wistra, 1984, p. 66], 25/I/1984 [BGHSt 32, 236].

sus trabajadores¹⁹⁷. Otro grupo de autores¹⁹⁸ entiende, por el contrario, que la única norma aplicable es el § 263 StGB pues, dada la identidad de bienes jurídicos protegidos, este tipo desplaza al del § 266a StGB. Por lo demás, el delito de estafa de cotizaciones conforma con los injustos tributarios una relación de concurso real¹⁹⁹.

El apartado 3 del § 263 StGB prevé la cualificación de la pena para el delito de estafa en casos particularmente graves. Los especialistas han propuesto que se entienda por tales los correspondientes supuestos especialmente lesivos recogidos para el injusto de defraudación tributaria en el § 370 AO²⁰⁰.

Algún significado especialista²⁰¹ ha propuesto, *de lege ferenda*, la creación de un tipo de defraudación contributiva, similar al ya existente en materia tributaria en el § 370 AO, para evitar los problemas dogmáticos que plantea la aplicación del delito de estafa.

¹⁹⁷ Cfr. Fries, R., *Strafrechtliche...*cit., p. 115; Joswig, L./Schneider, W.-K., *Straf-*, § 529 RVO, p. 19; Lenckner, T., en Schönke, A./Schröder, H., *Strafgesetzbuch...*cit., § 266a, NM 28; Meyer, K., en Erbs, G./Kohlhaas, M., *Strafrechtliche...*cit., § 529 RVO, p. 20; Otto, H., *Grundkurs Strafrecht. Die einzelne...*cit., p. 297; Schlüchter, E., *Zweites...*cit., p. 171; Tag, B., *Vorenthalten...*cit., p. 216.

¹⁹⁸ Coinciden en esta conclusión, desde diferentes principios de resolución del concurso de normas, Lackner, K., *Strafgesetzbuch...*cit., § 266a, NM 20; Franzheim, H., "Probleme..."cit., p. 315 y s.; Heitmann, K., "Soziale..."cit., p. 574 y s.; Lenckner, T., en Schönke, A./Schröder, H., *Strafgesetzbuch...*cit., § 266a, NM 28; Martens, H.-H., "Das neue..."cit., p. 158; Martens, H.-H./Wilde, K., *Strafrecht...*cit., p. 94; Möhrenschrager, M., "Arbeitsengelt..."cit., p. 7; Samson, E./Günther, H.-L., en Rudolphi, H.-J./Horn, E./Günther, H.-L., *Systematischer...*cit., § 266a, NM 58; Tröndle, H., *Strafgesetzbuch...*cit., § 266a, NM 23.

¹⁹⁹ Cfr. Martens, H.-H./Wilde, K., *Strafrecht...*cit., p. 92.

²⁰⁰ Cfr. Bente, U., *Die Strafbarkeit...*cit., p. 118 y 140; "Vorenthalten..."cit., p. 16; Martens, H.-H., "Das neue..."cit., p. 158; Martens, H.-H./Wilde, K., *Strafrecht...*cit., p. 91 y 94. Heitmann, K., "Soziale..."cit., p. 577 menciona como caso especialmente grave el de fraude de gran volumen que se desarrolla en el marco de una relación laboral sumergida.

²⁰¹ Cfr. Martens, H.-H., "Zur Reform..."cit., p. 53 y s.; Martens, H.-H./Wilde, K., *Strafrecht...*cit., p. 91. En desacuerdo se muestra -a pesar de reconocer (p. 117 y s.) las limitaciones del tipo de estafa- Bente, U., *Die Strafbarkeit...*cit., p. 146 y s., para quien es suficiente la mejora técnica del actual § 266a StGB.

CAPÍTULO IV: EL DEBATE SOBRE LA PROTECCIÓN DEL PATRIMONIO DE LA SEGURIDAD SOCIAL A TRAVÉS DE LOS TIPOS TRADICIONALES Y LA GÉNESIS DEL DELITO DE DEFRAUDACIÓN CONTRIBUTIVA.

El análisis del delito del art. 307 CP puede requerir la revisión de ciertos debates, doctrinales y parlamentarios, que han condicionado la incriminación en España del fraude de cotizaciones a la Seguridad Social. Tales polémicas, si bien no quedaron cerradas con la promulgación de la L.O. 6/1995, se desarrollaron primordialmente, y tuvieron si cabe mayor sentido, antes de la aparición del tipo penal de defraudación contributiva.

Por una parte, cabe prestar atención a las reflexiones vertidas en torno a un tema discutido desde el momento en que la doctrina admite la necesidad de sancionar penalmente determinados fraudes de cotizaciones, a saber, la alternativa entre canalizar tal sanción a través de los tipos tradicionales o recurrir a la tipificación específica de la conducta. Esta cuestión mereció la consideración de un reducido grupo de autores. No obstante, en la línea de este debate científico -limitado en cuanto a su repercusión-, de buscar un cauce normativo para la punición del fraude de cotizaciones, vino a incidir la polémica sobre la subsunción de la retención de cuotas obreras en el delito de apropiación indebida; discusión de mucha mayor trascendencia, tanto porque se vio refrendada por una continuada línea jurisprudencial como por la atención suscitada en la doctrina.

Por otro lado, todas estas reflexiones coincidieron temporalmente con el largo

proceso de gestación de un nuevo Código Penal, durante el cual se hicieron diversas propuestas legislativas sobre la configuración de un delito de defraudación de cotizaciones.

Contemplar la cuestión de la ubicación típica de la conducta estudiada y la de la idoneidad de la aplicación del tipo de apropiación indebida, y recorrer la génesis legislativa del actual art. 307 CP puede contribuir, como se ha indicado, a delinear un análisis fundamentado de tal norma.

IV.1.- PROTECCIÓN DEL PATRIMONIO DE LA SEGURIDAD SOCIAL A TRAVÉS DE LOS TIPOS TRADICIONALES. LA RETENCIÓN INDEBIDA DE LAS CUOTAS OBRERAS COMO DELITO DE APROPIACIÓN INDEBIDA.

Diversas circunstancias -entre las que tal vez no sea desacertado incluir las proporciones adquiridas por el fraude empresarial en las cotizaciones, la toma de conciencia sobre la trascendencia de la delincuencia económica, la consideración del Derecho comparado, la consolidación de la figura del delito de defraudación tributaria, la presión sindical, el beneplácito de la Administración de la Seguridad Social, etc.- llevaron a plantear la necesidad de la criminalización del fraude de cotizaciones de la Seguridad Social. Tal consideración, mayoritariamente aceptada, dio lugar, durante las dos últimas décadas, a una cierta polémica doctrinal sobre el modo de articular dicha incriminación.

Parte de nuestra literatura científica se pronunció a favor de recoger las conductas

de fraude en el seno de los tradicionales delitos patrimoniales¹, al tiempo que otros autores se posicionaron a favor de la creación de tipos específicos². Los primeros reconducían la trascendencia punitiva de la defraudación de cotizaciones empresariales y de bonificaciones y reducciones de cuotas al seno, principalmente, de los ilícitos penales de defraudación tributaria, de estafa, contra la libertad y seguridad en el trabajo o de fraude de subvenciones³. La calificación

¹ Vid., entre otros, Ayala Gómez, I., "Observaciones críticas sobre el delito social", en Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid, monográfico nº 6, 1983, p. 42 y s.; Ruiz Vadillo, E., *Proyecto de Ley Orgánica del Código Penal*, Madrid, 1981, p. 65; Foncillas Casaus, S., "El Derecho...cit., p. 328.

² Vid., explícitamente, Ferré Olivé, J.C., "Delitos...cit., p. 55; Morillas Cueva, L., "Los delitos...cit., p. 842 y s.; Pérez Royo, F., *Los delitos...cit., p. 197; De Vicente Martínez, R., Delitos...cit., p. 162 y ss., y 226 y ss.*

³ En la Fiscalía del Tribunal Supremo, *Memoria elevada al Gobierno Nacional en la solemne apertura de los tribunales el día 15 de septiembre de 1971 por el fiscal del Tribunal Supremo excmo. Sr. D. Fernando Herrero Tejedor*, Madrid, 1971, p. 277 y s., se indicaba que los casos en que se declarasen en los documentos de cotización salarios menores que los reales o las categorías profesionales de los trabajadores notificadas fueran inferiores a las que corresponden podían constituir delitos de *falsedad documental* o de estafa. Una referencia en la misma línea a los delitos de falsedad en documento privado y de falsedad en documento mercantil fue también hecha por Queralt, J.J., *Derecho Penal español. Parte Especial*, 1ª ed., Barcelona, 1986, volumen I, p. 343, y otra, todavía más tenue, por Terradillos Basoco, J., *Derecho...cit., p. 129; Baylos, A./Terradillos, J., Derecho...cit., 2ª ed., p. 172* -haciendo mención en ambos de un supuesto real concreto-.

Por lo que hace a la referencia a los ilícitos falsarios, no cabe duda de que tales injustos han tenido tradicionalmente una significada relevancia en el ámbito criminal de la defraudación tributaria. En multitud de episodios de fraude se realizaban tipos de falsedad documental que, dependiendo de su autonomía comisiva, entraban en relación de concurso real con el delito del anterior art. 349 CP o no excedían de los márgenes típicos de tal injusto económico. Esta estrecha relación podía haberse reproducido en la esfera de la defraudación contributiva, permitiendo históricamente la sanción de determinados fraudes de cotizaciones como delitos de falsedad documental y, tras la creación del ilícito del art. 307 CP, dando lugar en ciertos casos a supuestos de concurso de delitos. Sin embargo, el CP 1995 ha llevado a cabo la descriminalización de las denominadas "falsedades ideológicas" cometidas por particulares, circunstancia de gran importancia a los efectos del área criminal estudiada, pues hace perder buena parte de su relevancia anterior la relación entre fraude contributivo y falsedades documentales. Esta nueva situación haría absolutamente inviable un planteamiento que pretendiese defender la idoneidad de

los tipos falsarios como sede mediante la cual articular la protección penal del patrimonio de la Seguridad Social, en la medida en que ahora los episodios de fraude de cotizaciones en los que se cometa alguna falsedad punible pueden ser tal vez excepcionales. No obstante, un planteamiento como el expresado por la Fiscalía del TS, no dejaba de arrastrar, antes de la aparición del CP 1995, notables insuficiencias.

En efecto, la Fiscalía del alto tribunal en el año 1971 venía a poner de relieve la mencionada relación entre los fenómenos de fraude de cotizaciones y los delitos de falsedad documental. Su mención parecía presentarse como una respuesta a la búsqueda de una "solución de urgencia" ante una situación de impunidad de los fraudes contributivos seriamente reprobada. Y, si bien llevaba razón al señalar que era posible sancionar supuestos de fraude de cotizaciones como delitos falsarios, no cabe desde luego deducir de sus palabras que esta tradicional familia de infracciones pudiese constituir el instrumento idóneo para criminalizar aquellas defraudaciones. Los injustos de falsedad documental están articulados desde una perspectiva de tutela tan divergente de la que requería -y requiere- una incriminación adecuada de los fraudes a la Seguridad Social que la inserción de éstos en su ámbito típico habría ocasionado graves disfunciones de orden político-criminal, hasta el punto de desacreditar por completo esta hipótesis puramente teórica como una posible solución normativa. Una consideración de los puntos de vista más significados recientemente en relación con el bien jurídico protegido en los delitos de falsedad ("la autenticidad y seguridad del tráfico jurídico" [Vargas Cabrera, B., *La culpabilidad en las falsedades documentales. La incriminación a título de imprudencia*, en AA.VV., *Las falsedades documentales*, Granada, 1994, p. 207]; "el interés probatorio inherente al documento" [Casas Barquero, E., *Reflexiones técnico-jurídicas sobre los delitos de falsedades*, en Documentación Jurídica, nº 37/40, 1983, p. 1059; *El delito de falsedad en documento privado*, Barcelona, 1984, p. 152]; "la funcionalidad del documento en las misiones que ha de cumplir en el tráfico jurídico", en concreto "las funciones de garantía, de perpetuación y de medio de prueba" [García Cantizano, M.C., *Falsedades documentales*, Valencia, 1994, p. 133 y s.; *Falsedades documentales (en el Código Penal de 1995)*, Valencia, 1997, p. 41 y ss.]; "la fe pública entendida como seguridad en el tráfico jurídico" [Cobo del Rosal, M., *Esquema de una teoría general de los delitos de falsedad*, en Cuadernos de Política Criminal, nº 56, 1995, p. 438]; "una pluralidad de bienes jurídicos que gravitan sobre la noción de seguridad del tráfico jurídico" [Fernández Pantoja, P., *Delito de falsedad en documento público, oficial y mercantil*, Madrid, 1996, p. 75 y s.]) torna evidente, por la significativa divergencia de objetos de tutela, que unos ilícitos configurados en función de la garantía de tales intereses difícilmente podían haber defendido de forma adecuada el patrimonio de la Seguridad Social. Los tipos de los actuales arts. 390 y ss. CP gravitan principalmente sobre la conformación de un soporte documental falso -vista o no desde la perspectiva de su ulterior función-, circunstancia desde luego independiente de lo que constituye la esencia del fraude contributivo, esto es, el impago, más o menos velado o fraudulento, de cotizaciones y el consiguiente perjuicio patrimonial. La criminalización de tales fraudes a través de los delitos de falsedad documental podría haber sido vista como un adelantamiento de la barrera de protección, en cierta medida relacionado con una opción legislativa que decidiese priorizar el desvalor de acción y pormenorizar, en consecuencia, las modalidades de conducta. Sin embargo, esta solución habría obligado desafortunadamente a hacer

de apropiación indebida se reservaba mayoritariamente para el impago de la cuota obrera previamente descontada⁴.

La jurisprudencia, por su parte, se ha mantenido sustancialmente al margen del debate pues tan sólo ha venido aplicando -en contadas ocasiones- el delito contra la libertad y la seguridad en el trabajo del anterior art. 499 bis CP a los supuestos de falta de afiliación o alta del trabajador y, con mayor frecuencia, el ilícito de apropiación indebida a los casos de retención empresarial de las cuotas obreras previamente

depender la sanción penal de la efectiva falsificación en el caso concreto de un documento, circunstancia que desde la perspectiva de la dañosidad para el patrimonio de la Seguridad Social no tiene una relevancia capital. Y ello habría determinado, por poner un ejemplo relevante, la atipicidad de multitud de supuestos lesivos de trabajo irregular en los que no existe una comunicación entre los sujetos concurrentes cuyo canal pueda ser adjetivado de documental.

En suma, los tipos de falsedad documental no podían ser considerados, más allá de su eventual papel de "solución de urgencia", como una opción normativa válida para la incriminación de las defraudaciones de cuotas. Hoy la destipificación de las falsedades ideológicas excluye por completo la posibilidad de contemplar a los tipos falsarios como posible opción normativa para articular la criminalización de las defraudaciones de cuotas.

⁴ A pesar de esta general reserva del tipo de apropiación indebida para los supuestos de retención de cuotas obreras, algún autor (**Rodríguez Ramos, L.**, *"La protección del orbe laboral en el Proyecto de Código Penal"*, en *La Ley*, 1981-3, p. 780; **Ruiz Vadillo, E.**, *Proyecto...cit.*, p. 65) aseveró, sin mayor precisión ni deslinde, que la defraudación de cuotas empresariales y la retención de cuotas obreras podían ser supuestos de apropiación indebida o de estafa. En una línea coincidente, las enmiendas nº 1591 y 1592 al PCP 1980 (citadas por **Jové Jané, J./Morales Prats, F.**, *"La protección del trabajo ante el Debate Legislativo"*, en *Revista Técnico-Laboral*, nº 6, 1980, p. 521; **De Vicente Martínez, R.**, *Delitos...cit.*, p. 221), presentadas por el G.P. de Coalición Democrática, solicitaron la supresión de los arts. 359 y 360 -que tipificaban la retención de cuotas obreras y la defraudación de cotizaciones-, argumentando que *ambos* supuestos habían sido resueltos por la jurisprudencia por medio del delito de apropiación indebida.

La calificación de la defraudación de cotizaciones como delito de apropiación indebida resultaba -y resulta- sorprendente, y ello al menos por dos motivos. Por una parte, porque llama la atención que se desconociese que semejante conducta no había tenido trascendencia, ni en una sola sentencia, como ilícito de apropiación indebida. Por otra parte, porque sorprende la calificación en sí, por cuanto la sola lectura del antiguo art. 535 CP evidenciaba la imposibilidad de ajustar aquella conducta a los elementos típicos de tal ilícito.

descontadas⁵. Así, el TS ha venido entendiendo, en una línea jurisprudencial que cabe calificar -a pesar de ciertas contradicciones- como consolidada, que el empresario que, habiendo descontado las cotizaciones obreras de los salarios de sus trabajadores, no las ingresa posteriormente en la TGSS, realiza el delito de apropiación indebida, por cuanto dispone de esas sumas como propias, incumpliendo la obligación de entregar las cantidades recibidas⁶. Por otra parte, el alto tribunal ha mantenido que la conducta de no afiliarse o no dar de alta en la Seguridad Social a los trabajadores, y la de llevar a cabo un alta irregular de los mismos, constituyen supuestos de imposición maliciosa al obrero de condiciones laborales perjudiciales para los derechos de Seguridad Social que le reconoce la legislación laboral, sancionados en el art. 499 bis 1º del anterior CP⁷.

⁵ Cfr. Agustí i Juliá, J., en Rojo Torrecilla, E. (coord.), *Delitos...* cit., p. 251 y ss.; Pérez Manzano, M./Mercader Uguina, J.R., "El delito..." cit., en AA.VV., *Comentarios...* cit., p. 175; Rodríguez-Piñero Royo, M./Quintanar Díez, M., "El delito..." cit., p. 140; De Vicente Martínez, R., *Delitos...* cit., p. 60; Valle Muñiz, J.M., "art. 307..." cit., p. 771; "La criminalización..." cit., en AA.VV., *Delitos...* cit., p. 179 y s.; "La criminalización..." cit., en Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales, p. 730.

⁶ La calificación de este género de comportamientos como apropiación indebida no ha sido privativa del ordenamiento penal español. Es éste un expediente sancionatorio también utilizado, como se ha mencionado anteriormente, en otros países, como ha sido los casos de Portugal e Italia. En este sentido, cfr. De Sousa, A.J., "Direito Penal fiscal-uma prospectiva", en AA.VV., *Direito...* cit., p. 220; Antolisei, F., *Manuale di Diritto Penale. Leggi...* cit., p. 515 y s.; La Cate, G., *Manuale...* cit., p. 191 y s.; Minghelli, D., "Appunti..." cit., p. 427; Padovani, T., "Reati..." cit., p. 339.

No obstante, la aplicación del tipo de apropiación indebida fue rechazada por la jurisprudencia francesa y fuertemente contestada por la totalidad de la doctrina italiana. En este sentido, cfr. Saint-Jours, Y., *Le Droit...* cit., p. 22; Vitu, A., en Merle, R./Vitu, A., *Traité...* cit., p. 923; Anfora, G., "Assicurazioni..." cit., p. 36 y s.; Luciani, A., *Il sistema...* cit., p. 36 y ss.; Minghelli, D., "Appunti..." cit., p. 427, y 430 y s.; Mucciarelli, F., "Qualche..." cit., p. 1206 y ss.; "Sicurezza..." cit., p. 31; Padovani, T., "Reati..." cit., p. 339; Salafia, A., "Il sistema..." cit., p. 3.

⁷ Posición sostenida en las SSTs de 26/V/1982 (RJA 2724); 25/I/1984 (RJA 410); 15/III/1990 (RJA 2489); 12/IV/1991 (RJA 2704). La STS de 28/IX/1992 entendió, sin embargo, que la conducta de no dar de alta al trabajador en la Seguridad Social realizaba el supuesto de hecho del anterior art. 499 bis 2º CP: restringir o suprimir la estabilidad en el empleo y las demás condiciones de trabajo legalmente reconocidas.

Estas dos interpretaciones jurisprudenciales han venido a otorgar una protección de algún modo indirecta al patrimonio de la Seguridad Social, en la medida en que se entendía que determinados comportamientos que lesionaban tal bien jurídico afectaban de forma penalmente ilícita a otros objetos de protección (derechos de los trabajadores o patrimonio del obrero). Tales resoluciones judiciales sancionaban dichas conductas en la medida en que vulneraban estos bienes jurídicos individuales, y no porque atentasen directamente contra aquel patrimonio público. Las defraudaciones de cuotas, o de deducciones o devoluciones contributivas, no han merecido, en cuanto tales, ni un solo pronunciamiento jurisprudencial que las haya incardinado en los clásicos tipos patrimoniales de nuestro Código Penal⁸.

Esta ausencia de sanción penal de las defraudaciones de cuotas, o de deducciones o devoluciones contributivas, de acuerdo con la situación jurídica anterior a la promulgación de la L.O. 6/1995, no parece en principio, y al margen de las matizaciones que se harán, desatinada.

Ello implica una toma de posición ante una polémica que, con todo, ha perdido gran parte de su actualidad y sentido tras la aprobación de la mencionada L.O. Anteriormente se trataba de buscar un cauce normativo por medio del cual sancionar penalmente las diversas manifestaciones del fraude contributivo. En el momento actual la cuestión, seguramente de menor interés, es si la tipificación específica de las conductas resultaba necesaria. Y, a pesar de la diversidad de figuras en las que la doctrina ha

⁸ El TS había aseverado, en ciertas ocasiones (anteriores, claro es, a la previsión normativa del delito de defraudación a la Seguridad Social), que el impago de cuotas empresariales no constituía ilícito penal. En este sentido, cfr., junto a la STS de 23/IX/1986 (RJA 4822), la STS de 1/VI/1977 (RJA 2691), que afirma, literalmente que "...*el no haber ingresado...*" las cuotas empresariales "...*no tiene otra trascendencia jurídica que la de constituir un incumplimiento de una obligación generadora de un ilícito civil...*" (con lo que el TS olvidaba que tal impago constituía entonces la infracción administrativa prevista en el art. 4.1.1.n) del Decreto nº 2892/70, de 12 de septiembre de 1970).

Por el contrario, la STS de 9/X/1997 (RJA 7483) considera que las conductas englobables en el actual delito de defraudación contributiva no eran impunes antes de la creación del mismo, sino que podían integrar el tipo de estafa.

buscado acomodo a los comportamientos que se pretendía criminalizar, probablemente la respuesta más acertada sea entender que la tipificación específica era, y es, la solución adecuada⁹.

Diversas razones abonan esta conclusión. Por una parte, desde un punto de vista dogmático, la subsunción de los fraudes contributivos en los delitos de defraudación tributaria, de estafa, de fraude de subvenciones y desgravaciones, de apropiación indebida o contra la libertad y la seguridad en el trabajo presenta dificultades considerables¹⁰. El recurso a tipos tradicionales, y más en concreto, estas dificultades de subsunción,

⁹ Algunos autores han señalado en sus análisis del actual delito de defraudación a la Seguridad Social, que las conductas que el art. 307 CP criminaliza eran, antes de la entrada en vigor de la L.O. 6/1995, atípicas, lo que confirma la necesidad de la tipificación específica. Cfr., en este sentido, **Pérez Manzano, M./Mercader Uguina, J.R.**, "El delito...cit.", en *Relaciones Laborales*, p. 17 y s.; "El delito...cit.", en *AA.VV., Comentarios...cit.*, p. 175; **Abril Abadín, E.**, "Delitos...cit.", p. 39; **Martínez-Buján Pérez, C.**, *Derecho Penal económico. Parte Especial*, (en prensa); **Ogando Delgado, M.A.**, "El fraude tributario en el nuevo Código Penal", en *UNED, Boletín de la Facultad de Derecho*, nº 10-11, 1996, p. 198; **Piqué Vidal, J.**, "Delitos contra la Seguridad Social", en *AA.VV., Nueva...cit.*, p. 107; **Valle Muñiz, J.M.**, "La criminalización...cit.", en *Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales*, p. 743; "art. 307...cit.", p. 773; "La criminalización...cit.", en *AA.VV., Delitos...cit.*, p. 183; y la *Memoria del Proyecto de Ley Orgánica por la que se modifican determinados preceptos del Código Penal relativos a los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*, en *Secretaría General del Congreso de los Diputados*, El delito...cit., p. 287. En el mismo sentido, mucho antes de la promulgación de la L.O. 6/1995, **Navarro Vilarrocha, P.**, "Las retenciones por el empresario de cuotas de la Seguridad Social e Impuesto de Rendimiento de Trabajo Personal de sus trabajadores y el delito de apropiación indebida", en *Revista General del Derecho*, 1979-I, p. 205; **Rivera Hernández, J.M.**, *La protección penal de los derechos laborales reconocidos en la Constitución*, Madrid, 1980, p. 29.

Asimismo, diversos autores reclamaron expresamente, antes de la promulgación de la L.O. 6/1995, la tipificación específica del fraude de cotizaciones a la Seguridad Social. Cfr., entre otros, **Pérez Royo, F.**, *Los delitos...cit.*, p. 86 y s.; **De Vicente Martínez, R.**, *Delitos...cit.*, p. 226 y ss.; "Protección...cit.", p. 105 y ss. Con posterioridad a la reforma, se mostraban expresamente a favor de esta solución, **Pérez Manzano, M./Mercader Uguina, J.R.**, "El delito...cit.", en *AA.VV., Comentarios...cit.*, p. 184.

¹⁰ Cfr., en esta línea de pensamiento, **Álvarez Moreno, A.**, "Los delitos...cit.", p. 39.

entorpecen los efectos preventivo-generales de la intervención penal¹¹. Al mismo tiempo, la aplicación de tipos genéricos, realizada mediante la ampliación por vía interpretativa del sentido de sus elementos, abre paso a una indeseable situación de inseguridad jurídica.

Por otra parte, aun cuando la inserción de las conductas fraudulentas en los tipos tradicionales fuese posible, no estaría tal vez exenta de fricciones, y lo que es más importante, el ámbito de tutela así articulado podría no adaptarse al espectro de supuestos que se considera político-criminalmente adecuado sancionar¹². La tipificación específica aparece, desde este punto de vista, como la opción idónea para dar un tratamiento certero a los problemas propios de este comportamiento delictivo. La solución contraria no dejaría de ser muestra de la discutible línea político-criminal que propugna luchar contra la delincuencia económica, tan variada y cambiante en sus expresiones, por medio de tipos excesivamente rígidos o genéricos¹³, y caería en el error de privatizar intereses

¹¹ Cfr. Pérez Manzano, M./Mercader Uguina, J.R., "El delito...cit.", en Relaciones Laborales, p. 18; "El delito...cit.", en AA.VV., Comentarios...cit., p. 175 y s. Cfr., en sentido similar, Baylos, A./Terradillos, J., *Derecho...cit.*, 1ª ed., p. 174; Conde-Pumpido Tourón, C., "La apropiación...cit.", p. 95 y s.; Gala Durán, C., *La responsabilidad...cit.*, p. 386; González Rus, J.J., "La reforma...cit.", p. 184; "Aproximación...cit.", p. 182 -quien destaca las ventajas que, en orden a reforzar la conciencia de la ilicitud de la conducta, entraña la tipificación específica-.

¹² Cfr., en este sentido, entre otros, Pérez Manzano, M./Mercader Uguina, J.R., "El delito...cit.", en AA.VV., Comentarios...cit., p. 178. En una línea análoga Rojo Torrecilla, E., en Rojo Torrecilla, E. (coord.), *Delitos...cit.*, p. 23.

El recurso a determinados tipos tradicionales podría conducirnos a una situación similar a la que se da en algún otro ordenamiento estatal, en donde los fraudes de cotizaciones se sancionan por medio del delito de estafa. En este sentido, quizá sea paradigmático el caso alemán, en el que la sanción de los fraudes de cuotas empresariales como delito del § 263 StGB ha supuesto, como disfunción más señalada y de acuerdo con una autorizada línea doctrinal, la imposibilidad de integrar en el tipo los casos en que el impago es consecuencia de relaciones laborales que han permanecido en todo momento ocultas para las entidades de Seguridad Social. Cfr. sobre ello, entre otros, Bente, U., *Die Strafbarkeit...cit.*, p. 102 y ss.; Kniffka, R., "Die Strafbarkeit...cit.", p. 46 y s.; Stahlschmidt, M., "Steuerhinterziehung...cit.", p. 210.

¹³ Cfr. en esta línea, por todos, Fernández Albor, A./Martínez Pérez, C., *Delincuencia...cit.*, p. 70; Martos Núñez, J.A., *Derecho...cit.*, p. 240 y s.

propriadamente colectivos¹⁴.

No cabe obviar, en fin, que la tipificación específica facilita el debate sobre las soluciones legislativas y el control democrático sobre las opciones político-criminales¹⁵.

Avanzado este posicionamiento favorable a la solución de la tipificación específica, cabe realizar un sucinto análisis de las razones que desaconsejan el recurso a los ilícitos tradicionales, reiterando no obstante que la existencia como Derecho vigente de un delito de defraudación contributiva relega seguramente a un segundo plano la cuestión de la subsunción típica de la conducta.

IV.1.1.- La defraudación de cotizaciones como delito de defraudación tributaria.

La defraudación de cotizaciones empresariales presenta gran similitud con el delito de defraudación tributaria, previsto en el art. 305 CP¹⁶. Esta similitud se muestra, de

¹⁴ Cfr. Jové Jané, J./Morales Prats, F., "La protección...cit., p. 520; Quintero Olivares, G., "Delitos contra intereses generales o derechos sociales", en Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid, monográfico nº 6, 1983, p. 578. En una línea de pensamiento similar, cfr. Baylos, A./Terradillos, J., *Derecho...cit.*, 2ª ed., p. 172.

¹⁵ Cfr. Arroyo Zapatero, L., *Delitos contra la Hacienda Pública en materia de subvenciones*, Madrid, 1987, p. 54; De Vicente Martínez, R., "Los delitos contra la Seguridad Social en el Proyecto...cit., p. 1152.

¹⁶ El art. 305 CP, que recoge la configuración actual del delito de defraudación tributaria, dispone: "1. El que por acción u omisión, defraude a la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local, eludiendo el pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta de retribuciones en especie, obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando beneficios fiscales de la misma forma, siempre que la cuantía de la cuota defraudada, el importe no ingresado de las retenciones o ingresos a cuenta o de las devoluciones o beneficios fiscales indebidamente obtenidos o disfrutados exceda de quince

forma evidente, en el plano textual, ya que el injusto del art. 307 CP ha sido conformado tomando como modelo la configuración actual del delito de defraudación tributaria, hasta el punto de que ambas normas (arts. 305 y 307 CP) son en cuanto a su tenor literal casi idénticas, y presentan tan sólo las diferencias que inevitablemente se derivan del diverso desarrollo procedimental de la relación jurídica tributaria y de la relación jurídica de cotización. Sin embargo, esta similitud textual trae causa de otra semejanza de mayor

millones de pesetas, será castigado con la pena de prisión de uno a cuatro años y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía.

Las penas señaladas en el párrafo anterior se aplicarán en su mitad superior cuando la defraudación se cometiere concurriendo algunas de las circunstancias siguientes:

a) La utilización de persona o personas interpuestas de manera que quede oculta la identidad del verdadero obligado tributario.

b) La especial trascendencia y gravedad de la defraudación atendiendo al importe de lo defraudado o a la existencia de una estructura organizativa que afecte o pueda afectar a una pluralidad de obligados tributarios.

Además de las penas señaladas, se impondrá al responsable la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante un periodo de tres a seis años.

2. A los efectos de determinar la cuantía mencionada en el apartado anterior, si se trata de tributos, retenciones, ingresos a cuenta o devoluciones, periódicos o de declaración periódica, se estará a lo defraudado en cada periodo impositivo o de declaración, y si éstos son inferiores a doce meses, el importe de lo defraudado se referirá al año natural. En los demás supuestos, la cuantía se entenderá referida a cada uno de los distintos conceptos por los que un hecho imponible sea susceptible de liquidación.(...)

4. Quedará exento de responsabilidad penal el que regularice su situación tributaria, en relación con las deudas a que se refiere el apartado primero de este artículo, antes de que se le haya notificado por la Administración Tributaria la iniciación de actuaciones de comprobación tendentes a la determinación de las deudas tributarias objeto de regularización, o en el caso de que tales actuaciones no se hubieran producido, antes de que el Ministerio Fiscal, el Abogado del Estado o el representante procesal de la Administración autonómica, foral o local de que se trate, interponga querrela o denuncia contra aquél dirigida, o cuando el Ministerio Fiscal o el Juez de Instrucción realicen actuaciones que le permitan tener conocimiento formal de la iniciación de diligencias.

La exención de responsabilidad penal contemplada en el párrafo anterior alcanzará igualmente a dicho sujeto por las posibles irregularidades contables u otras falsedades instrumentales que, exclusivamente en relación a la deuda tributaria objeto de regularización, el mismo pudiera haber cometido con carácter previo a la regularización de su situación tributaria".

trascendencia: la similitud material. Ambos ilícitos mantienen una estrecha relación material por el hecho de que en los dos supuestos, como indica la propia Exposición de Motivos de la L.O. 6/1995, "...la defraudación (...) está (...) referida a recursos de titularidad estatal..."¹⁷.

Esta similitud de orden material llevó en su momento a SERRANO GÓMEZ¹⁸ a considerar que los impagos de cuotas empresariales podrían tener cabida en el tipo de defraudación tributaria entonces recién creado.

Esta interpretación, que no fue secundada por la doctrina, entronca con las reflexiones de algunos analistas que, tras la creación del delito de defraudación contributiva, resaltan actualmente que hubiese sido posible integrar los fraudes de cotizaciones en el seno del delito de defraudación tributaria, con lo que sugieren que la tipificación específica resultaba una solución innecesaria¹⁹. Exponen dos argumentos en relación con esta conclusión: la naturaleza propiamente tributaria de las cuotas²⁰, que

¹⁷ Característica común puesta de manifiesto por múltiples autores. Cfr., por todos, **De Vicente Martínez,R.**, *Delitos...*cit., p. 227; **Viladás Jené,C.**, "PANCP y delincuencia económica", en *Documentación Jurídica*, nº 37/40, tomo II, 1983, p. 729.

¹⁸ **Serrano Gómez,A.**, *Fraude...*cit., p. 207; opinión refrendada en **Serrano Gómez,A.**, *Derecho Penal Parte Especial*, 1996, p. 591.

¹⁹ En una línea de pensamiento distinta **Bacigalupo Zapater,E.**, en **Conde-Pumpido Ferreiro,C. (dir.)**, *Código...*cit., tomo II, p. 3129, señala que el legislador, habida cuenta de la notable similitud estructural entre los tipos de los arts. 305 y 307 CP, podía haberlos reunido en un sólo precepto.

²⁰ Cfr. **Aparicio Pérez,A.**, *La regulación de los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social en el nuevo Código Penal*, Valladolid, 1997, p. 87 y s.; **De las Cuevas Miaja,I./Fonseca Capdevila,E./Albiñana García-Quintana,C.**, en AA.VV., *Responsabilidad...*cit., p. 221; **Gala Durán,C.**, *La responsabilidad...*cit., p. 386; **Martínez Lucas,J.A.**, "Estudios jurídicos sobre el delito contra la Seguridad Social", en *Actualidad Penal*, nº 28/1996, p. 516; **Queralt Jiménez,J.J.**, *Derecho...*cit., 3ª ed., p. 626 y 656; **Moreno Cánoves,A./Ruiz Marco,F.**, *Delitos...*cit., p. 470 y s., -quienes señalan que las cuotas, como exacciones parafiscales, son asimilables a los impuestos de acuerdo con el art. 26.2 LGT, y consideran que su elusión podría haber tenido cabida en el art. 305 CP con la simple mención de este organismo autónomo como sujeto pasivo y con una pequeña ampliación del objeto de la

convertiría su impago mendaz en defraudación de tributos, y la posibilidad de considerar a la Seguridad Social como parte de la Hacienda Pública, lo que facilitaría articular la protección de su patrimonio a través del art. 305 CP²¹.

A pesar de los mencionados espacios de conexión tanto formal como material entre el comportamiento estudiado y el supuesto de hecho prohibido en la norma del art. 305, las estrictas exigencias que en materia penal impone el principio de legalidad impiden afirmar que fuese posible reconducir los fraudes de cotizaciones al ya clásico delito de defraudación tributaria. Sujeto pasivo, bien jurídico lesionado y - particularmente- objeto cuyo pago se elude, separan aquellos fraudes del tipo del art. 305 CP.

Este tipo describe la primera modalidad genérica de acción como elusión del pago de *tributos*. Si bien la naturaleza propiamente tributaria de las cotizaciones es hoy ampliamente aceptada en la doctrina laboralista²², probablemente no sea aventurado afirmar que las cotizaciones, desde un punto de vista jurídico-técnico, no son "*tributos*"²³. Y, como con acierto señala AYALA GÓMEZ²⁴, en el objeto de la elusión de pago ha de acogerse la estricta significación jurídico-técnica del término, porque aceptar la

conducta.

²¹ Cfr. Aparicio Pérez, A., *La regulación...*cit., p. 87 y s. -sin rechazar la solución de la tipificación específica-; De las Cuevas Miaja, L./Fonseca Capdevila, E./Albiñana García-Quintana, C., en AA.VV., *Responsabilidad...*cit., p. 221.

²² Vid., por todos, Alarcón Caracuel, M.R./González Ortega, S., *Compendio...*cit., p. 160 y s.; Martínez Lucas, J.A., "*La obligación...*cit.", p. 759 y s.; Sánchez-Barriga Peñas, R., "*Reserva de Ley y cotización a la Seguridad Social*", en *Relaciones Laborales*, 1992-I, p. 461 y ss.

²³ Cfr., de esta opinión, Martínez-Buján Pérez, C., *Derecho Penal económico. Parte Especial...*cit.; Pérez Royo, F., *Los delitos...*cit., p. 86; Rodríguez Devesa, J.M./Serrano Gómez, A., *Derecho Penal español. Parte Especial*, 17ª ed., Madrid, 1994, p. 579.

²⁴ Ayala Gómez, L., *El delito de defraudación tributaria: artículo 349 del Código Penal*, Madrid, 1988, p. 123.

ampliación de su contenido supondría negar su conceptualización como elemento normativo del tipo y tal conclusión entendimiento introduciría un grave factor de inseguridad jurídica. Caracterizado de este modo el concepto "tributos" como elemento normativo del tipo, su certero entendimiento exige la remisión a normas extrapenales, concretamente al art. 26 Ley General Tributaria²⁵, que clasifica los tributos en tasas, contribuciones especiales e impuestos, y asimila determinadas exacciones parafiscales a esta última categoría²⁶.

Desde semejante conceptualización, parece posible concluir que las cotizaciones no

²⁵ Doctrina ampliamente mayoritaria entre los analistas del delito de defraudación tributaria. Cfr., por todos, **Martínez Pérez, C.**, "El delito de defraudación tributaria", en AA.VV., Comentarios a la legislación penal, tomo VII, Madrid, 1986, p. 255; **Muñoz Conde, F.**, *Derecho Penal...cit.*, 11ª ed., p. 896.

²⁶ El art. 26 LGT dispone: "1. Los tributos se clasifican en tasas, contribuciones especiales e impuestos:

a) Las tasas son tributos cuyo hecho imponible consiste en la prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de Derecho público que se refieran, afecten o beneficien a los sujetos pasivos, cuando concurren las dos siguientes circunstancias:

a') Que sean de solicitud o recepción obligatoria por los administrados.

b') Que no puedan prestarse o realizarse por el sector privado por cuanto impliquen intervención en la actuación de los particulares o cualquier otra manifestación del ejercicio de autoridad o porque, en relación a dichos servicios, esté establecida su reserva a favor del sector público en función de la normativa vigente.

b) Contribuciones especiales son aquellos tributos cuyo hecho imponible consiste en la obtención por sujeto pasivo de un beneficio o de un aumento de valor de sus bienes, como consecuencia de la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos; y

c) Son impuestos los tributos exigidos sin contraprestación, cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos de naturaleza jurídica o económica, que ponen de manifiesto la capacidad contributiva del sujeto pasivo, como consecuencia de la posesión de un patrimonio, la circulación de los bienes o la adquisición o gasto de la renta.

2. Participan de la naturaleza de los impuestos las denominadas exacciones parafiscales cuando se exijan sin especial consideración a servicios o actos de la Administración que beneficien o afecten al sujeto pasivo".

tienen cabida en la noción de tributos utilizada en el artículo 305²⁷. Su inclusión en este tipo resulta vedada, por tanto, por el principio de legalidad²⁸.

A esta razón sustancial, que impide ya la sanción de los fraudes de cotizaciones a través del art. 305, pueden añadirse reflexiones referidas al ámbito del objeto jurídico de tutela:

Los sujetos pasivos del delito de defraudación tributaria son, actualmente, los entes

²⁷ Cfr. **Berdugo Gómez de la Torre, L./Ferré Olivé, J.C.**, *Todo sobre el fraude tributario*, Barcelona, 1994, p. 68. En el mismo sentido, cfr. **Martínez-Buján Pérez, C.**, *Los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*, Madrid, 1995, p. 80; *Derecho Penal económico. Parte Especial*...cit. Análogamente, **Gracia Martín, L.**, "Nuevas perspectivas del Derecho Penal Tributario (Las 'funciones del tributo' como bien jurídico)", en *Actualidad Penal*, 1994-I, p. 201, afirma la exclusión del tipo de las cuotas de la Seguridad Social en la medida en que, por sus diferentes fines y régimen jurídico, conforman un instituto jurídico-financiero distinto de los tributos.

Si bien la teoría más seguida por los especialistas conceptúa las cuotas como exacciones parafiscales con un régimen específico (cfr., entre otros, **Almansa Pastor, J.M.**, *Derecho de la Seguridad Social*, 6ª ed., Madrid, 1989, p. 286; **Ordeig Fos, J.M.**, *El sistema*...cit., p. 126; **Ferreiro Lapatza, J.J. y Otros**, *Curso de Derecho Tributario. Parte Especial. Sistema tributario: los tributos en particular*, 13ª ed., Madrid, 1997, p. 853 y s.; **Albiñana, C.**, *Sistema*...cit., p. 620) ni su naturaleza tributaria ni, mucho menos, esta conceptualización concreta son pacíficamente aceptadas en la doctrina ni han logrado imponerse dialécticamente sobre las tesis alternativas. El alcance del art. 26 LGT a unas cuotas entendidas como exacciones parafiscales *sui generis* y, por tanto, su inserción en la noción de "tributos" manejada por el art. 305 CP no puede ser aceptada de forma acrítica. Lejos de ello, este planteamiento se muestra como una hipótesis tan discutible -máxime cuando nunca ha sido refrendada por resoluciones jurisprudenciales- que ante las graves consecuencias que para la seguridad jurídica tendría su recepción, probablemente merece ser rechazado.

²⁸ Cfr. **Bayona de Perogordo, J.J.**, "Aspectos procedimentales del delito fiscal", en *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 15-16, 1977, p. 742; **Bajo Fernández, M./Suárez González, C.**, en **Bajo Fernández, M./Pérez Manzano, M./Suárez González, C.**, *Manual*...cit., p. 617.

Un argumento análogo podría bloquear la posibilidad de subsumir la defraudación de toda clase de deducciones sobre las cuotas en la modalidad comisiva del art. 305 CP de *disfrute indebido de beneficios fiscales*. En este caso se añade la circunstancia de que, imposibilitada la sanción de la elusión del pago de cotizaciones como ilícito penal-tributario, la inserción de las defraudaciones de deducciones contributivas en el art. 305 acarrearía una grave incongruencia valorativa, político-criminalmente indeseable.

titulares de las Haciendas estatal, autonómica, foral o local²⁹. Este grupo de sujetos pasivos viene expresamente consagrado en el texto del art. 305, cuya enumeración cerrada impide, al igual que sucedía con la redacción del delito de defraudación tributaria establecida por L.O. 2/1985, integrar la Hacienda de los entes institucionales³⁰. Por ello, los fraudes de cotizaciones, tampoco desde este punto de vista, pueden integrarse en el injusto fiscal estudiado, ya que en estos supuestos sujeto pasivo del delito es un organismo distinto de los elencados en el art. 305³¹: la TGSS.

Ello viene unido, como última consideración relevante, a la circunstancia de que el bien jurídico protegido en esta norma seguramente no llega a abarcar el objeto lesionado en los fraudes contributivos³². Bien jurídico inmediatamente protegido en el art. 305 CP es, de acuerdo con una contrastada línea doctrinal, el Erario Público o el patrimonio de la Hacienda Pública³³. El patrimonio de la Seguridad Social, bien jurídico

²⁹ Cfr., por todos, Aparicio Pérez, A., "Los delitos de defraudación tributaria en el nuevo Código Penal", en Impuestos, nº 18/1996, p. 32; Muñoz Conde, F., *Derecho...cit.*, 11ª ed., p. 895.

³⁰ Cfr. Morillas Cueva, L., en Cobo del Rosal, M. (dir.) y Otros, *Curso de Derecho Penal español. Parte Especial I*, Madrid, 1996, p. 867; Boix Reig, J./Mira Benavent, J., en Vives Antón, T.S. (coord.), *Comentarios al Código Penal de 1995*, tomo II, Valencia, 1996, p. 1500; Boix Reig, J., en Vives Antón, T.S. y Otros, *Derecho Penal. Parte Especial*, 2ª ed., Valencia, 1996, p. 529.

³¹ Cfr., en esta línea de pensamiento, Martín Queralt, J./Lozano Serrano, C./Casado Ollero, G./Tejerizo López, J.M., *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 8ª ed., Madrid, 1997, p. 526; Martínez-Buján Pérez, C., *Los delitos...cit.*, p. 80; *Derecho Penal económico. Parte Especial...cit.*; Pérez Royo, F., *Los delitos...cit.*, p. 107.

³² Cfr., en este sentido, Ayala Gómez, I., *El delito...cit.*, p. 123.

³³ Cfr., entre otros, Ayala Gómez, I., *El delito...cit.*, p. 95 y ss.; Bajo Fernández, M./Suárez González, C., en Bajo Fernández, M./Pérez Manzano, M./Suárez González, C., *Manual...cit.*, p. 606 y s.; Boix Reig, J./Mira Benavent, J., en Vives Antón, T.S. (coord.), *Comentarios...cit.*, tomo II, p. 1489; Martínez-Buján Pérez, C., "El bien jurídico en el delito de defraudación tributaria", en Estudios Penales y Criminológicos, XVIII, Santiago de Compostela, 1995, p. 172 y ss.; *Los delitos...cit.*, p. 25; Morales Prats, F., "art. 305...cit.", p. 724; Rodríguez Mourullo, G., "El nuevo delito fiscal", en Revista Española de Derecho Financiero, nº 15-16, 1977, p. 707.

directamente afectado por los fraudes de cotizaciones, puede quedar fuera de tal objeto de tutela, ya que diversas normas han procedido a una expresa delimitación y separación legislativa entre el patrimonio del Estado y el de la Seguridad Social. Así, la Ley General Presupuestaria (art. 5) y la LGSS (art. 80), paradigmáticamente establecen: "*las cuotas, bienes, derechos, acciones y recursos de cualquier otro género de la Seguridad Social constituyen un patrimonio único, afecto a sus fines, distinto del patrimonio del Estado*"³⁴.

La consideración conjunta de las diversas reflexiones que anteceden abre líneas de duda en la pretendida inserción de los fraudes de cotizaciones en el delito del art. 305, que la cuestionan fundadamente³⁵. En aras al mejor respeto del principio de legalidad, la opción más idónea parece ser, por tanto, la tipificación específica de tales defraudaciones.

4.1.2.- La defraudación de cotizaciones como delito de estafa.

La introducción en el PCP de 1980 y en la PANCP de 1983 del delito de defraudación de cotizaciones fue saludada por un sector doctrinal señalando que se trataba de una modalidad de estafa, punible como tal antes de su tipificación específica³⁶.

³⁴ El patrimonio de la Seguridad Social se regula, como conjunto de derechos y obligaciones de contenido económico diferenciado del patrimonio del Estado, en el R.D. 1221/1992, de 9 de octubre.

³⁵ También Ferré Olivé, J.C., "*Delitos...*"cit., p. 55, rechaza la integración de los supuestos de defraudación de cuotas en el ilícito del art. 305 CP.

³⁶ Cfr. Foncillas Casaus, S., "*El Derecho...*"cit., p. 328; Bueno Arús, F., "*La protección...*"cit., p. 585; Morillas Cueva, L., "*Los delitos...*"cit., p. 843; Rodríguez Ramos, L., "*La protección...*"cit., p. 780; Stampa Braun, J.M./Bacigalupo, E., *La reforma del Derecho Penal económico español*, Madrid, 1980, p. 13; Ayala Gómez, I., "*Observaciones...*"cit., p. 43; Ruiz Vadillo, E., *Proyecto...*"cit., p. 65.

Este planteamiento de nuestra literatura científica no tuvo trascendencia punitiva pues, si bien el tipo de estafa fue aplicado por la jurisprudencia en ciertas ocasiones para sancionar fraudes de prestaciones de la Seguridad Social³⁷, no se utilizó en ningún supuesto para castigar supuestos de fraudes de cotizaciones³⁸.

Ciertamente, la referencia a la estafa en relación con la defraudación del pago de cuotas no resulta desacertada pues, a falta de tipificación específica, el delito del art. 248 CP³⁹ sería, probablemente, el tipo más idóneo para penalizar la conducta⁴⁰. De hecho, es éste, como anteriormente se expuso, el ilícito en el que se integran gran parte de las elusiones de cotizaciones en los ordenamientos penales alemán e italiano.

Este amplio consenso doctrinal no alcanzó a la valoración de la tipificación específica, por cuanto algunos autores pidieron la subsunción del delito de defraudación de cotizaciones en los clásicos tipos patrimoniales, mientras que otro sector se decantaba por la tipificación específica como medio adecuado para disipar dudas y no caer en la impunidad de la conducta.

³⁷ Cfr. las ya citadas SSTs de 30/XI/1992 (RJA 9573), 3/XII/1992 (RJA 9914), 2/VII/1993 (RJA 5690), 31/I/1996 (RJA 95), 8/III/1996 (RJA 2015).

³⁸ Cfr. De Vicente Martínez, R., *Delitos...cit.*, p. 224.

³⁹ El art. 248 CP, en su párrafo primero, establece: "*cometen estafa los que, con ánimo de lucro, utilizaren engaño bastante para producir error en otro, induciéndolo a realizar un acto de disposición en perjuicio propio o ajeno*". El art. 249 señala la sanción del delito: "*los reos de estafa serán castigados con la pena de prisión de seis meses a cuatro años, si la cuantía de lo defraudado excediere de cincuenta mil pesetas. Para la fijación de la pena se tendrá en cuenta el importe de lo defraudado, el quebranto económico causado al perjudicado, las relaciones entre éste y el defraudador, los medios empleados por éste y cuantas otras circunstancias sirvan para valorar la gravedad de la infracción*".

⁴⁰ Cfr. De Vicente Martínez, R., *Delitos...cit.*, p. 224. Dando autoridad a esta opinión, la STS de 9/X/1997 (RJA 7483) sanciona como estafa un supuesto de fraude de cotizaciones (empresariales y obreras), al tiempo que reconoce que la tipificación específica del injusto del art. 307 CP impide seguir recurriendo a tipos más genéricos.

Diversos analistas del delito de defraudación fiscal han partido, en sus reflexiones sobre concursos, de que los fraudes tributarios podían constituir, dentro de determinadas coordenadas y en buen número de casos, supuestos de estafa. De esta premisa parten, entre otros, Pérez Royo, F., *Los delitos...cit.*, p. 192; Rodríguez Mourullo, G., *"El nuevo...cit."*, en *Revista Española de Derecho Financiero*, p. 721.

Sin embargo, de esta consideración de principio no puede derivarse la idea de que el tipo de estafa sea la opción más adecuada para criminalizar los comportamientos de referencia, pues esta conclusión aparece como desacertada desde diversas reflexiones genéricas. En primer lugar, razón de peso que debe llevar, al menos, a tomar con cautela la criminalización de los fraudes de cotizaciones por medio de los clásicos delitos patrimoniales es el hecho de que éstos han sido contruidos en función de la defensa de bienes jurídicos de orden patrimonial individual, mientras que aquellos fraudes causan también, junto a la lesión del haber del sistema público de protección social, otros daños inmateriales, y menoscaban fines de política económica⁴¹. Por ello, los tipos patrimoniales muestran claramente sus limitaciones a la hora de captar el desvalor propio de tales lesiones complejas. En segundo lugar, el encaje de los diversos fraudes contributivos en la estructura del delito de estafa no resulta posible en algunos casos y, en otros, no deja de plantear dudas de cierta entidad⁴². En tercer lugar, la rigidez de la configuración legislativa del ilícito de estafa podría determinar una órbita típica notablemente más estrecha que la que se requeriría para una protección efectiva y suficiente del patrimonio de la Seguridad Social⁴³.

El legislador ha criminalizado las conductas atentatorias contra el patrimonio de la Seguridad Social en materia de cotizaciones optando por la creación de un tipo de defraudación. Esta configuración típica obliga a entender exigible en el injusto del art.

⁴¹ Cfr. el apartado VI.2.1, referido al bien jurídico protegido en el delito del art. 307 CP. Cfr. también, en esta órbita de pensamiento, Ferré Olivé, J.C., "Delitos...cit.", p. 49, reafirmada en mayor medida en su caso, puesto que excluye todo aspecto patrimonial en su concepción del bien jurídico protegido.

⁴² Cfr. Ferré Olivé, J.C., "Delitos...cit.", p. 52.

⁴³ En este sentido, reflexionando sobre el art. 291 PANCP 1983, Bacigalupo, E., "Notas...cit.", p. 73. Reflexión político-criminal que, en este caso en relación con el delito de defraudación tributaria, comparten Berdugo Gómez de la Torre, L./Ferré Olivé, J.C., *Todo...cit.*, p. 50; Ferré Olivé, J.C., "Delito...cit.", p. 111 y 116.

307 CP, de acuerdo con la doctrina mayoritaria⁴⁴, la concurrencia de engaño unido causalmente y por una relación de riesgo jurídicamente desaprobada al perjuicio patrimonial.

No obstante, la previsión de una defraudación y la -inherente a ella- necesaria concurrencia de engaño no implican la interpretación de este elemento del tipo del delito contra la Seguridad Social con los mismos parámetros que se utilizan en el ámbito del art. 248 CP⁴⁵. Por una parte, la secuencia estructural que en la estafa articula la imputación jurídica del resultado al engaño desplegado, y que, por tanto, permite hablar de engaño típico, no se reproduce de igual modo en el delito de defraudación contributiva. Por otra parte, y como consecuencia de ello, los elementos que se suceden en ese nexo de imputación no tienen el mismo contenido ni cumplen la misma función en ambos tipos⁴⁶.

En suma, no son trasladables al delito de defraudación contributiva los rígidos requisitos de imputación objetiva operantes en la estafa. Y ello porque ambos delitos se

⁴⁴ Cfr., entre otros, Boix Reig, J./Mira Benavent, J., en Vives Antón, T.S. (coord.), *Comentarios...cit.*, tomo II, p. 1523; Martínez Lucas, J.A., *"Estudios...cit."*, p. 519; Pérez Manzano, M./Mercader Uguina, J.R., *"El delito...cit."*, en Relaciones Laborales, p. 27; *"El delito...cit."*, en AA.VV., *Comentarios...cit.*, p. 183 y 192; Valle Muñiz, J.M., *"art. 307...cit."*, p. 777; *"La criminalización...cit."*, en Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales, p. 758.

⁴⁵ Cfr. Pérez Manzano, M./Mercader Uguina, J.R., *"El delito...cit."*, en Relaciones Laborales, p. 27; *"El delito...cit."*, en AA.VV., *Comentarios...cit.*, p. 192; Valle Muñiz, J.M., *"La criminalización...cit."*, en Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales, p. 759.

⁴⁶ En relación con el delito de defraudación tributaria diversos autores han puesto de manifiesto que el elemento del engaño, y el del error, no han de ser dotados del mismo contenido que tienen en el ilícito de estafa. Cfr., en este sentido, Ayala Gómez, I., *El delito...cit.*, p. 187; Delgado García, J., *El delito...cit.*, p. 15; Ferré Olivé, J.C., *"Delito...cit."*, p. 111; López Garrido, D./García Arán, M., *El Código Penal de 1995 y la voluntad del legislador*, Madrid, 1996, p. 149; Martínez-Buján Pérez, C., *Los delitos...cit.*, p. 47 y 50; Moreno Cánoves, A./Ruiz Marco, F., *Delitos...cit.*, p. 428. En el mismo sentido se han pronunciado, en relación con el injusto de defraudación a la Seguridad Social, Pérez Manzano, M./Mercader Uguina, J.R., *"El delito...cit."*, en Relaciones Laborales, p. 27; *"El delito...cit."*, en AA.VV., *Comentarios...*, p. 192; Valle Muñiz, J.M., *"La criminalización...cit."*, en Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales, p. 760.

superponen sobre relaciones intersubjetivas sustancialmente distintas. En la estafa estamos no ante un delito económico, sino ante un injusto patrimonial que hunde sus raíces en el Derecho Penal decimonónico, con criterios de imputación jurídica propios de un tipo referido a relaciones económicas entre particulares, y caracterizado como de relación, puesto que requiere la participación de la víctima en el proceso ejecutivo⁴⁷.

Este diferente modo de entender los elementos de los defraudación en ambos delitos viene impulsado por una circunstancia, anteriormente enunciada y contrastada ya por diversos autores en relación con otros delitos económicos⁴⁸: integrar la variedad de modos de aparición del fraude de cotizaciones en los requisitos típicos de la estafa no es posible sin forzar desmesuradamente los perfiles de tales elementos.

Sin ánimo de exhaustividad alguno, cabe pensar en varios supuestos en los que se presenta esta fricción entre el concreto fraude y los requisitos típicos del delito del art. 248 CP. Así, en los casos en que el disfrute de deducciones contributivas, obtenidas conforme a Derecho, se convierte en indebido por el incumplimiento sobrevenido de las condiciones de aplicación, el engaño, y el error, pueden verse como posteriores al eventual acto de disposición de la TGSS -siempre que se pudiese conceptuar como tal el proceder del organismo en estos casos-. Esta circunstancia quebraría el nexo causal que la estafa exige entre engaño y acto de disposición patrimonial, el cual requiere la sucesión

⁴⁷ Cfr. Bajo Fernández, M./Pérez Manzano, M., en Bajo Fernández, M./Pérez Manzano, M./Suárez González, C., *Manual...* cit., p. 274; Pérez Manzano, M., en Bajo Fernández, M. y Otros, *Compendio de Derecho Penal (Parte Especial)*, vol. II, Madrid, 1998, p. 443. Cfr., asimismo, Conde-Pumpido Ferreiro, C., *Estafas*, Valencia, 1997, p. 83; Martínez-Buján Pérez, C., *Los delitos...* cit., p. 50; Pérez Manzano, M., "Acerca de la imputación objetiva en la estafa", en AA.VV., *Hacia un Derecho Penal económico europeo*, Madrid, 1995, p. 292; Valle Muñiz, J.M., "art. 248", en Quintero Olivares, G. y Otros, *Comentarios a la Parte...* cit., p. 488.

⁴⁸ Vid., por todos, Gómez Rivero, M.C., *El fraude de subvenciones*, Valencia, 1996, p. 80 y ss.; Morales Prats, F., "art. 308", en Quintero Olivares, G. y Otros, *Comentarios a la Parte...* cit., p. 789; Sánchez López, V., *El delito...* cit., p. 136 y s.; De Vicente Martínez, R., *Delitos...* cit., p. 309 y s.; Arroyo Zapatero, L., *Delitos...* cit., p. 51 y ss.

correlativa de los elementos de la acción típica⁴⁹.

La posibilidad de apreciar un engaño típico a los efectos de la estafa podría ser cuestión debatida en un conjunto de supuestos de extraordinaria relevancia práctica: aquellos en los que el empresario, habiendo o no dado de alta en la Seguridad Social previamente a sus trabajadores, defrauda a la TGSS por medio de la no presentación de las correspondientes declaraciones de cotización, u omitiendo en ellas la obligada presencia de varios trabajadores. En este caso el engaño del sujeto habría de encontrarse en el silencio, lo cual exigiría, de acuerdo con un sector doctrinal -probablemente minoritario-⁵⁰, ver en tal silencio un acto concluyente, de sentido sustancialmente

⁴⁹ Cfr. Bajo Fernández,M./Pérez Manzano,M., en Bajo Fernández,M./Pérez Manzano,M./Suárez González,C., *Manual...cit.*, p. 280; Queralt Jiménez,J.J., *Derecho...cit.*, 3ª ed., p. 370.

⁵⁰ Cfr. Valle Muñoz,J.M., *El delito de estafa*, Barcelona, 1987, p. 176 y ss.; Bajo Fernández,M., "El delito de estafa", en AA.VV., *Comentarios a la legislación penal*, tomo V, vol. II, Madrid, 1985, p. 1168; Vives Antón,T.S./González Cussac,J.L., en Vives Antón,T.S.(coord.), *Comentarios...cit.*, tomo II, p. 1219; Vives Antón,T.S./González Cussac,J.L., en Vives Antón,T.S. y Otros, *Derecho...cit.*, p. 404 y s. En la misma línea se inscriben las reflexiones de Silva Sánchez,J.M., *El delito de omisión. Concepto y sistema*, Barcelona, 1986, p. 358 y s.

En cambio, el sector mayoritario sostiene, en posición corroborada en diversas ocasiones por el TS, que el engaño puede darse en vía propiamente omisiva cuando el sujeto detente un particular deber de informar, que le obliga a eliminar el error preexistente. En este sentido se manifiestan, entre otros, Antón Oneca,J., voz "Estafa", en Nueva Enciclopedia Jurídica, tomo IX, Barcelona, 1982, p. 64; Bajo Fernández,M./Pérez Manzano,M., en Bajo Fernández,M./Pérez Manzano,M./Suárez González,C., *Manual...cit.*, p. 280 y s.; Bustos Ramírez,J., *Manual de Derecho Penal. Parte Especial...cit.*, p. 227; Cobos Gómez de Linares,M.A., en Rodríguez Ramos,L./Cobos Gómez de Linares,M.A./Sánchez Tomás,J.M., *Derecho Penal. Parte Especial II*, Madrid, 1997, p. 161; Gómez Benítez,J.M., "Función...cit.", p. 343 y s.; González Rus,J.J., *Los intereses...cit.*, p. 282 y s.; González Rus,J.J., en Cobo del Rosal,M.(dir.) y Otros, *Curso...cit.*, p. 664 y s.; Muñoz Conde,F., *Derecho...cit.*, 11ª ed., p. 363; Pérez Manzano,M., en Bajo Fernández,M. y Otros, *Compendio...cit.*, p. 447; Queralt Jiménez,J.J., *Derecho...cit.*, 3ª ed., p. 371; Rodríguez Devesa,J.M./Serrano Gómez,A., *Derecho Penal español. Parte Especial...cit.*, 17ª ed., p. 502; Suárez González,C., "art. 248", en Rodríguez Mourullo,G.(dir.), *Comentarios al Código Penal*, Madrid, 1997, p. 709.

En Alemania, la doctrina mayoritaria (cfr. Bente,U., *Die Strafbarkeit...cit.*, p. 99 y ss.; Franzheim,H., "Das strafrechtliche Instrumentarium zur Bekämpfung der illegalen...cit.", p. 90;

positivo, capaz por ello de inducir a error.

En el ámbito del delito de estafa podría resultar problemática la imputación jurídica del perjuicio a la conducta engañosa del sujeto en los casos en que la mendacidad realizada no sea, en principio, idónea para alcanzar el resultado de perjuicio, pero éste se logre, sin embargo, por el comportamiento descuidado de la TGSS, la cual, si hubiese actuado con la diligencia previsible, hubiera comprobado la existencia de un engaño y evitado, en consecuencia, el daño patrimonial. Este grupo de supuestos, ante la falta de un engaño "*bastante*", serían atípicos de acuerdo con el art. 248 CP⁵¹. Ello tendría pleno sentido si se pensase en un ejemplo de estafa entre dos personas físicas que mantienen un contacto directo, el cual facilita que el eventual disponente articule medidas de autoprotección frente a las mendacidades de las que se pudiese derivar una lesión patrimonial. Sin embargo, la consecuencia de atipicidad parece más criticable si se trata de una relación como la que se establece entre la Administración de la Seguridad Social

Heitmann, K. "*Soziale...*" cit., p. 578; Lackner, K., *Strafgesetzbuch...* cit., § 263, NM 14; Maass, W., *Betrug...* cit., p. 73; Martens, H.-H./Wilde, K., *Strafrecht...* cit., p. 91 y s.; Schäfer, H., "*Die Strafbarkeit des Arbeitgebers...*" cit., p. 96 y s.; Tröndle, H., *Strafgesetzbuch...* cit., § 263, NM 13a) ha sostenido que la falta de notificación de trabajadores ocupados puede constituir, como modalidad omisiva, el engaño típico del delito de estafa. Tal omisión conforma la mendacidad típica, habida cuenta de que entre empresario y organismo gestor de la Seguridad Social se establece una relación de confianza debida en virtud de las obligaciones de comunicación y notificación impuestas por ley al empresario. Tal relación de confianza debida convierte semejante proceder omisivo en equivalente a la causación activa del resultado prohibido.

La no inclusión de varios trabajadores en la documentación contributiva es valorada como supuesto de engaño de matiz activo, pues esta conducta se presenta, sustancialmente, como acto concluyente. Cfr., en este sentido, Bente, U., *Die Strafbarkeit...* cit., p. 100 y s.; "Vorenthalten..." cit., p. 12; Franzheim, H., "*Das strafrechtliche Instrumentarium zur Bekämpfung der illegalen...*" cit., p. 90; Fries, R., "*Strafrechtliche...*" cit., p. 97 y s.; Heitmann, K., "*Soziale...*" cit., p. 578; Kiniffka, R., "*Die Strafbarkeit...*" cit., p. 47; Martens, H.-H., *Strafrecht...* cit., p. 50; "*Anmerkungen...*" cit., p. 196; Martens, H.-H./Wilde, K., *Strafrecht...* cit., p. 91; Schäfer, H., "*Die Strafbarkeit des Arbeitgebers...*" cit., p. 96 y s.; Stahlschmidt, M., "*Steuerhinterziehung...*" cit., p. 98.

⁵¹ Cfr. Bajo Fernández, M., "*El delito...*" cit., p. 1168; Pérez Manzano, M., "*Acerca...*" cit., p. 305 y s.; Valle Muñiz, J.M., "*art. 248...*" cit., p. 488; Vila Mayo, J.E., "*Consideraciones acerca del engaño en la estafa*", en *La Ley*, 1984-3, p. 968.

y los sujetos obligados, caracterizada por la masificación, por la informatización, por la ausencia de atención particularizada y por la sujeción a un procedimiento que, debido a las obvias dificultades de control de todas las obligaciones de cotización, hace recaer sobre los cotizantes una serie de deberes dirigidos a salvaguardar la integridad del patrimonio de la institución. En ambos supuestos el fin de protección de la norma no es idéntico, lo que determina que en el caso en que el engaño se dirige a la Administración de la Seguridad Social probablemente cabría entender que la relación de riesgo jurídicamente desaprobada no debe romperse por la ausencia de un proceder diligente de la TGSS, con lo que el resultado de perjuicio puede todavía ser imputado objetivamente al comportamiento falaz del sujeto.

La efectiva concurrencia de un error del sujeto disponente, elemento básico de la relación de riesgo de la estafa, tampoco puede ser afirmada en los comportamientos delictivos que nos ocupan. Sería ficticio ver en los mencionados modos de relación entre la Administración y los responsables de cotización la presencia de un error -concebido como estado psíquico⁵²- de la TGSS típicamente relevante para el delito de estafa⁵³. En las defraudaciones de cuotas, o deducciones o devoluciones contributivas el organismo gestor se encuentra, en principio, en una simple situación de ignorancia⁵⁴, materialmente

⁵² Cfr. Pérez Manzano, M., "Acerca...cit.", p. 291; Vives Antón, T.S./González Cussac, J.L., en Vives Antón, T.S.(coord.), *Comentarios...cit.*, tomo II, p. 1225.

⁵³ Cfr. Valle Muñoz, J.M., "La criminalización...cit.", en Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales, p. 760, en referencia a la modalidad comisiva de elusión del pago de cuotas; quien, no obstante, sí admite la presencia del error en la modalidad de obtención indebida de devoluciones (p. 761 y 769).

Baylos, A./Terradillos, J., *Derecho...cit.*, 2ª ed., p. 175, por su parte, entienden que en todas las modalidades comisivas ha de provocarse el error, entendido como "visión errónea de la realidad".

⁵⁴ En referencia al delito de defraudación tributaria, Bacigalupo, E., "El nuevo delito fiscal", en Actualidad Penal, nº 45/1995, p. 884; Córdoba Roda, J., "Fraude fiscal y falsedad documental", en AA.VV., Cuadernos de Derecho Judicial. Falsedad y defraudaciones, Madrid, 1995, p. 194, indican que no es necesario la concurrencia de error del sujeto disponente. En igual sentido se han pronunciado, respecto de la defraudación de cotizaciones en el ordenamiento

insuficiente para integrar el error típico⁵⁵.

Con todo, el principal escollo para entender punibles los fraudes de cotizaciones de la Seguridad Social a título de estafa lo constituye la integración en el proceso causal de este delito de un acto de disposición del que ha de derivar directamente el perjuicio patrimonial típico⁵⁶. Tal acto de disposición, que ha de ser realizado por el engañado

alemán, Martens, H.-H./Wilde, K., *Strafrecht*...cit., p. 93.

⁵⁵ Cfr., sobre ello, Silva Sánchez, J.-M., *El delito*...cit., p. 359; Valle Muñiz, J.M., *El delito*...cit., p. 193.

En el ordenamiento alemán el debate sobre la inexistencia del error propio de la estafa se restringe a los casos de absoluta falta de notificación a los organismos de la Seguridad Social tanto de la ocupación de trabajadores como de la propia actividad empresarial (casos de engaño por omisión).

Para algunos autores (cfr., entre otros, Bente, U., *Die Strafbarkeit*...cit., p. 102 y ss.; "Vorenthalten"...cit., p. 13; Fisseler, M., *Die Strafbarkeit*...cit., p. 112; Fries, R., *Strafrechtliche*...cit., p. 97 y s.; Granderath, P., "Das Zweite"...cit., p. 10; Heitmann, K., "Soziale"...cit., p. 579; Kniffka, R., "Die Strafbarkeit"...cit., p. 46 y s.; -de forma un tanto vacilante- Lackner, K., *Strafgesetzbuch*...cit., § 263, NM 18; Martens, H.-H., *Strafrecht*...cit., p. 50; "Zur Reform"...cit., p. 53; "Das neue"...cit., p. 158; Schlüchter, E., *Zweites*...cit., p. 162; Stahlschmidt, M., "Steuerhinterziehung"...cit., p. 210) sólo puede hablarse de error de los entes gestores cuando el empresario ha venido cumpliendo de forma continuada con sus deberes de cotización, y su nueva actitud revela una (falsa) ausencia de los presupuestos que hacen nacer la obligación contributiva. Por el contrario, cuando el sujeto ha venido desarrollando su actividad mercantil de forma por completo oculta, el organismo gestor se encuentra en un estado de absoluta inconsciencia -y no de errónea creencia de que "todo está en orden"- en relación con el comportamiento fraudulento, lo que no resulta suficiente para integrar el error típicamente relevante.

Para el sector minoritario (cfr. Franzheim, H., "Das strafrechtliche Instrumentarium zur Bekämpfung der illegalen"...cit., p. 89 y s.; "Probleme"...cit., p. 314; Schäfer, H., "Die Strafbarkeit"...cit., p. 96 y s.), los organismos gestores se encuentran en situación de creencia permanente en el cumplimiento reglamentario de las obligaciones de cotización por parte de los empresarios, falsa representación de la realidad que constituye el error del delito de estafa.

⁵⁶ Cfr., Bacigalupo Zapater, E., "El delito fiscal en España"...cit., p. 85; "El nuevo"...cit., p. 884; Conde-Pumpido Ferreiro, C.(dir.), *Código*...cit., p. 3096; "El delito fiscal", en Del Rosal Blasco, B.(ed.), *Estudios sobre el nuevo Código Penal de 1995*, Valencia, 1997, p. 290 y s., quien encuentra en este ámbito un elemento de diferenciación entre la estafa y la defraudación tributaria.

voluntariamente⁵⁷, lo mismo puede consistir en un hacer que en un omitir⁵⁸. Por el contrario, en las modalidades principales de fraude contributivo, debido a que en este género de fraude no ocupa lugar trascendente la participación fáctica de la víctima (a diferencia, como se ha apuntado, del delito de estafa), el resultado del delito (el perjuicio patrimonial) no se deriva directamente de un acto de disposición del sujeto activo que, concebido como desplazamiento patrimonial⁵⁹, de hecho no se da⁶⁰. Como excepción a esta consideración genérica, semejante acto de disposición sí existe en los supuestos de

⁵⁷ Cfr. Conde-Pumpido Ferreiro, C., *Estafas...* cit., p. 85; Muñoz Conde, F., *Derecho...* cit., 11ª ed., p. 364.

⁵⁸ Cfr. Bajo Fernández, M., *"El delito..."* cit., p. 1170; Bajo Fernández, M./Pérez Manzano, M., en Bajo Fernández, M./Pérez Manzano, M./Suárez González, C., *Manual...* cit., p. 283; Conde-Pumpido Ferreiro, C., *Estafas...* cit., p. 86; Valle Muñiz, J.M., *El delito...* cit., p. 214 y s.; *"art. 248..."* cit., p. 488.

Diversa opinión mantiene González Rus, J.J., *Los intereses...* cit., p. 295; en Cobo del Rosal, M. (dir.) y Otros, *Curso...* cit., p. 668, quien niega la posibilidad de admitir un acto de disposición por omisión. Vives Antón, T.S./González Cussac, J.L., en Vives Antón, T.S. (coord.), *Comentarios...* cit., tomo II, p. 1230, por su parte, apuntan que pese a la posibilidad teórica es difícilmente concebible un acto de disposición omisivo.

⁵⁹ Cfr. Vives Antón, T.S./González Cussac, J.L., en Vives Antón, T.S. y Otros, *Derecho...* cit., p. 409 y s.; Queralt Jiménez, J.J., *Derecho...* cit., 3ª ed., p. 373.

⁶⁰ Cfr., Baylos, A./Terradillos, J., *Derecho...* cit., 2ª ed., p. 175; Valle Muñiz, J.M., *"La criminalización..."* cit., en Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales, p. 760 y s. De otra opinión, Arroyo Zapatero, L., *Delitos...* cit., p. 63 y s.

En el delito de estafa de cotizaciones del Derecho germánico, se ha afirmado que la renuncia del ente gestor de la Seguridad Social a la reclamación de las cotizaciones debidas conforma un verdadero acto de disposición patrimonial. Cfr., en este sentido, Bente, U., *"Vorenthalten..."* cit., p. 13; Franzheim, H., *"Das strafrechtliche..."* cit., p. 89 y s.; Fries, R., *Strafrechtliche...* cit., p. 103; Heitmann, K., *"Soziale..."* cit., p. 579; Kniffka, R., *"Die Strafbarkeit..."* cit., p. 46 y s.; Schäfer, H., *"Die Strafbarkeit des Arbeitgebers..."* cit., p. 96 y s.

Sin embargo, Bente, U., *Die Strafbarkeit...* cit., p. 107 y ss., matiza que para la afirmación de un acto de disposición patrimonial omisivo es exigible un mínimo conocimiento de la situación por parte del pretendido sujeto disponente. Por ello, en los casos en que el estado de inconsciencia del organismo recaudador determina la ausencia de error, no concurre tampoco un efectivo acto de disposición.

obtención fraudulenta de devoluciones contributivas⁶¹. No obstante, si bien en estos casos podría aceptarse pacíficamente la existencia de tal elemento, las obtenciones indebidas de devoluciones ocupan un lugar secundario entre las modalidades de fraude de cotizaciones.

Cabe mencionar, por último, que se ha indicado, en referencia al delito de defraudación tributaria⁶², que no resulta posible apreciar el elemento del perjuicio patrimonial propio de la estafa⁶³. Ciertamente, podría ser objeto de discusión que en el fraude de cotizaciones existiese un perjuicio patrimonial con relevancia típica para la estafa si se aceptase sin matización la opinión minoritaria, sostenida por algún autor⁶⁴, de que en tal elemento del ilícito patrimonial no tiene cabida la frustración de expectativas económicas referidas a bienes que no forman parte todavía del patrimonio del sujeto.

Las consideraciones que anteceden no bloquean de forma absoluta la posibilidad

⁶¹ Cfr., en el mismo sentido, Baylos, A./Terradillos, J., *Derecho...* cit., 2ª ed., p. 175; Valle Muñiz, J.M., "La criminalización..." cit., en AA.VV., *Delitos...* cit., p. 193; "La criminalización..." cit., en Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales, p. 761 y 769.

⁶² Cfr. Queralt Jiménez, J.J., *Derecho...* cit., 3ª ed., p. 630.

⁶³ La existencia de perjuicio patrimonial ha sido objeto de cierta polémica en la doctrina alemana en relación con algún supuesto concreto.

Bente, U., *Die Strafbarkeit...* cit., p. 111 y ss., "Vorenthalten..." cit., p. 15, parte del concepto económico de patrimonio para admitir la concurrencia de un perjuicio patrimonial del organismo de Seguridad Social sólo en los casos en que tal daño resulta de una comparación entre las concretas prestaciones otorgadas y la contraprestación eventualmente recibida -omitida o, en su caso, minorada-. Esta tesis de partida le lleva a concluir que, de acuerdo con la reglamentación de aseguramiento, no puede afirmarse perjuicio patrimonial alguno en relación con la prestación de pensiones cuando la defraudación de las cuotas no va acompañada de deducciones salariales a los trabajadores.

Por el contrario, la mayor parte de los especialistas (cfr., entre otros, Franzheim, H., "Das strafrechtliche Instrumentarium zur Bekämpfung der illegalen..." cit., p. 90; Martens, H.-H./Wilde, K., *Strafrecht...* cit., p. 93 y s.) sostienen que toda defraudación de cotizaciones implica un perjuicio para el organismo gestor de la Seguridad Social, sin que sea adecuado ni necesario determinar la presencia de este elemento por medio de una compensación de daños entre prestación y contraprestación.

⁶⁴ Cfr. González Rus, J.J., en Cobo del Rosal, M.(dir.) y Otros, *Curso...* cit., p. 671 y s.

de sancionar determinados fraudes de cotizaciones como delitos de estafa. No obstante, sí muestran las disfunciones que el recurso a este tipo acarrearía. Las insuficiencias de protección que se derivarían de tal opción y las dificultades de integración de tales fenómenos defraudatorios en los elementos del ilícito del art. 248 CP parecen motivos razonables para postular la tipificación específica como solución adecuada para la penalización de los fraudes de cotizaciones.

IV.1.3.- La defraudación de cotizaciones como delito contra la libertad y la seguridad en el trabajo (delito contra los derechos de los trabajadores).

Las defraudaciones de cuotas, como comportamientos socialmente dañosos realizados en el marco de las relaciones laborales, mantienen vínculos de conexión con diversos delitos contra los derechos de los trabajadores. Esta conexión se acerca al solapamiento cuando se refiere a uno de tales ilícitos: el hoy recogido en el art. 311.1º CP⁶⁵, el cual, con diferencias reseñables, constituía la conducta prohibida en el art. 499 bis 1º del anterior cuerpo legislativo.

En ausencia de un tipo específico de defraudación a la Seguridad Social, MARAVALL GÓMEZ⁶⁶ propuso utilizar el párrafo 1º del anterior art. 499 bis como

⁶⁵ El art. 311.1º CP dispone: "*serán castigados con las penas de prisión de seis meses a tres años y multa de seis a doce meses:*

1º Los que, mediante engaño o abuso de situación de necesidad impongan a los trabajadores a su servicio condiciones laborales o de Seguridad Social que perjudiquen, supriman o restrinjan los derechos que tienen reconocidos por disposiciones legales, convenios colectivos o contrato individual".

⁶⁶ Cfr. Maravall Gómez, H., "*La deuda...*" cit., p. 105 y s.

Asimismo, de forma excepcional, Páramo Montero, P., *Responsabilidad empresarial*,

norma mediante la cual sancionar penalmente el fraude empresarial en las cotizaciones. El planteamiento se presentaba como solución *de lege lata* para atajar un fenómeno percibido como gravemente lesivo, mas no tuvo una acogida significativa ni en la jurisprudencia ni en la doctrina científica. Aquella, como se ha mencionado anteriormente, aplicó ocasionalmente la norma objeto de debate a supuestos de falta de afiliación o alta, o de alta irregular, de trabajadores en la Seguridad Social⁶⁷, pero no a casos en que la obligación incumplida por el empresario era la de cotización⁶⁸. La

2ª ed., Valencia, 1996, p. 113, ha entendido que la conducta de "efectuar declaraciones o consignar datos falsos o inexactos en los documentos de cotización que ocasionen deducciones fraudulentas e ~~inascubidas~~ *oculta* el tipo del art. 311.1º CP. Dudas similares a las que a continuación se exponen en el texto, relativas principalmente a los elementos de la "imposición" de las condiciones lesivas y al carácter perjudicial de las mismas, pueden plantearse en relación con el planteamiento de este autor. Tales objeciones muestran que, si bien la conducta citada puede en algunos casos afectar antijurídicamente a los derechos de los trabajadores y, en consecuencia, integrar el delito del art. 311.1º CP, no sucederá así en la generalidad de estos supuestos, con lo que el citado art. no puede ser visto como la norma idónea para criminalizar el fraude de deducciones contributivas, en detrimento de la solución de la tipificación específica.

⁶⁷ Cfr. las SSTs citadas en nota 7.

⁶⁸ El hecho de que las conductas de falta de afiliación o alta, o de alta irregular, de trabajadores en la Seguridad Social, sean consideradas típicas a los efectos del art. 311.1º CP (lo que podría extenderse también a la falta de inscripción del empresario o, en determinados casos, a la baja irregular del trabajador) posee sin duda trascendencia para el tratamiento penal de los fraudes de cotizaciones.

Es ésta una opinión de la magistratura refrendada por un grupo de significados profesores (cfr., expresamente, Agustí i Julià, J., en Rojo Torrecilla, E. (coord.), *Delitos...* cit., p. 323; Alonso Seco, J.M., "Responsabilidad empresarial en orden a las prestaciones de Seguridad Social: regulación, jurisprudencia, alternativas para una modificación legal", en Revista de Trabajo y Seguridad Social, nº 4, 1991, p. 16; Arroyo Zapatero, L., *Manual...* cit., p. 53; Baylos, A./Terradillos, J., *Derecho...* cit., 2ª ed., p. 77; Fernández Domínguez, J.J., "De los delitos contra los derechos de los trabajadores", en La Ley, 1996-2, p. 1668; Gala Durán, C., *La responsabilidad...* cit., p. 321 y ss., y 343 y ss.; Higuera Guimerá, J.F., "La protección..." cit., p. 120; Morillas Cueva, L., "El problema..." cit., p. 164; Navarro Cardoso, F., "Los delitos contra los derechos mínimos de los trabajadores nacidos de la relación laboral (Título XV del Libro II del Código Penal de 1995)", en AA.VV., *Estudio...* cit., p. 330; *Los delitos contra los derechos de los trabajadores*, Valencia, 1998, p. 57; Páramo Montero, P., *Responsabilidad...* cit., 2ª ed., p. 113; Rivera Hernández, J.M., *La protección...* cit., p. 24 y s.; Rodríguez-Piñero

literatura especializada, por su parte, ha resaltado, de forma tal vez minoritaria, la presencia de este delito, en concurso con el de apropiación indebida, en relación con los fenómenos de retención indebida de cotizaciones obreras⁶⁹. Y, aunque ninguno de estos autores ha defendido específicamente la inclusión de los impagos de cuotas empresariales en la órbita típica del tipo del art. 311.1º CP (art. 499 bis. 1º anterior CP), un importante grupo de analistas han considerado subsumibles en tal tipo, de forma genérica, las transgresiones del deber de cotización⁷⁰.

Royo,M./Quintanar Díez,M., "El delito...cit., p. 158 y s.; Suanzes Pérez,F., "Delitos...cit., p. 159; Terradillos Basoco, J., "Los delitos laborales en el Anteproyecto de Código Penal. El Derecho Penal del Trabajo de la democracia", en AA.VV., Política...cit., p. 1111; Derecho...cit., p. 102; "Delitos contra la libertad...cit., p. 73; "Delitos contra derechos de los trabajadores", en AA.VV., Empresa...cit., p. 148; Valeije Álvarez,I., "La imposición...cit., p. 22 y s.; De Vicente Martínez,R., Delitos...cit., p. 177). Y no cabe obviar que, en la medida en que un elevado número de defraudaciones contributivas van acompañadas de la infracción de los deberes de inscripción del trabajador, la criminalización de estas conductas otorga una protección indirecta, pero mencionable, al patrimonio de la Seguridad Social.

No obstante, tal protección no parece adecuada ni suficiente. En primer lugar, porque existe un amplio conjunto de acciones fraudulentas en las que no se violan las obligaciones de afiliación o alta, acciones que, en defecto de otro tipo penal, permanecerían exclusivamente como ilícitos administrativos, siendo gravemente lesivas para el patrimonio del ente previsional. En segundo lugar, porque pueden darse, igualmente, supuestos de fraude con infracción de deberes de inscripción en los que, por no existir propiamente una "imposición" de condiciones, o por ser dudoso el carácter perjudicial de éstas, sólo se pueda concluir la atipicidad de acuerdo con la norma del art. 311.1º CP.

⁶⁹ Cfr., en esta línea de limitada repercusión doctrinal, Arroyo Zapatero,L., *Manual...cit.*, p. 58; Gala Durán,C., *La responsabilidad...cit.*, p. 365, y 383 y s.; Morillas Cueva,L., "El problema...cit., p. 179 y s.; Páramo Montero,P., *Responsabilidad...cit.*, 2ª ed., p. 113; De Vicente Martínez,R., *Delitos...cit.*, p. 151.

⁷⁰ Consideración mantenida por Agustí i Juliá,J., en Rojo Torrecilla,E.(coord.), *Delitos...cit.*, p. 323; Alonso Seco,J.M., "Responsabilidad...cit., p. 16; Baylos,A./Terradillos,J., *Derecho...cit.*, 1ª ed., p. 75; Fernández Domínguez,J.J., "De los delitos...cit., p. 1668; Gala Durán,C., *La responsabilidad...cit.*, p. 321 y ss.; Higuera Guimerá,J.F., "La protección...cit., p. 120 -sólo en casos de impagos permanentes de cuotas-; Navarro Cardoso,F., "Los delitos...cit., p. 330; Los delitos...cit., p. 57; Suanzes Pérez,F., "Delitos...cit., p. 159; Terradillos Basoco,J., "Los delitos...cit., p. 1111; Derecho...cit., p. 102; "Delitos contra la libertad y seguridad en el trabajo", en Terradillos Basoco,J.(ed.), *Derecho Penal del trabajo...cit.*, p. 73;

Al margen de las consideraciones que se esbocen desde la perspectiva del objeto jurídico de protección, parece prudente observar que puede resultar difícil apreciar algunos de los elementos de la conducta típica del art. 311.1º CP en determinados supuestos de fraude de cotizaciones.

Por una parte, el tipo exige la "*imposición*", mediante engaño o abuso de situación de necesidad, de condiciones laborales o de Seguridad Social lesivas. La acción de *imponer* ha sido interpretada por algunos autores⁷¹ como determinación de la voluntad del trabajador contraria a la aceptación de dichas condiciones. Ello ha llevado a resaltar que cuando la aceptación del obrero es libre no puede hablarse de determinación -o sometimiento- de una voluntad contraria y, por tanto, no se realiza el tipo⁷². Si bien aparece en principio como difícilmente verificable la concurrencia de una aceptación propiamente "libre" de las condiciones (por el debilitamiento de la capacidad de negociación y contratación de los trabajadores que supone la existencia de altas tasas

Valeije Álvarez, I., "*La imposición...*" cit., p. 23. Parecen sostener el mismo planteamiento Del Rey Guanter, S., "*Potestad...*" cit., p. 389 y s.; Ríos Salmerón, B., "*Algunas conductas punibles del empresario*", en Poder Judicial, nº 16, 1985, p. 70 y s. García Murcia, J., "*La nueva...*" cit., p. 54, ha destacado en particular el hecho de que la conducta tipificada en el art. 311.1º comporta generalmente impagos de cuotas.

⁷¹ Cfr. Baylos, A./Terradillos, J., *Derecho...* cit., 1ª ed., p. 72; Terradillos, J., *Derecho...* cit., p. 101. Zorrilla Ruiz, M.M., "*Modernidad del artículo 499 bis del Código Penal*", en AA.VV., *Protección...* cit., p. 151, por su parte, habla de sometimiento o debilitamiento de la voluntad del perjudicado. Como sometimiento de la voluntad del trabajador interpreta igualmente el verbo típico Bajo Fernández, M., *Derecho...* cit., p. 521; "*Delito contra la libertad y seguridad en el trabajo*", en AA.VV., *Protección...* cit., p. 117.

⁷² Cfr. Baylos, A./Terradillos, J., *Derecho...* cit., 2ª ed., p. 73; Morillas Cueva, L., "*El problema...*" cit., p. 164; Muñoz Conde, F., *Derecho...* cit., 11ª ed., p. 291; Narváez Bermejo, M.A., *Delitos...* cit., p. 22 y 43; Terradillos Basoco, J.M., "*Delitos contra derechos...*" cit., p. 147. A la misma conclusión llegaron Rodríguez Devesa, J.M./Serrano Gómez, A., *Derecho Penal español. Parte Especial...* cit., 17ª ed., p. 355.

Por el contrario, Bajo Fernández, M., *Derecho...* cit., p. 521 y s.; "*Delito...*" cit., p. 118, muestra sus dudas sobre la posibilidad de que una eventual *aceptación* del trabajador pueda reunir la suficiente voluntariedad y ausencia de coerción como para excluir la realización del tipo.

estructurales de desempleo), cabe pensar en casos de defraudaciones contributivas en que tal vez podría apreciarse semejante pacto, que convierte en atípico el proceder empresarial. Así, cuando patrono y trabajadores acuerdan, sin imposición alguna, no pagar las cotizaciones de Seguridad Social, a cambio de mejoras en determinadas condiciones laborales, como, p. ej., incrementos salariales. En tales supuestos, siempre que se diese verdaderamente un consenso libre de las partes, se produciría una defraudación de cotizaciones -que reclamaría, desde el punto de vista del patrimonio de la Seguridad Social, prohibición penal- y, sin embargo, el comportamiento podría quedar fuera del tipo del art. 311.1º CP.

Por otra parte, y en segundo lugar, la conducta del art. 311.1º CP requiere que las condiciones laborales o de Seguridad Social impuestas "*perjudiquen, supriman o restrinjan*" los derechos de los trabajadores. La opinión de los principales analistas es prácticamente unánime en el sentido de que no resulta necesaria la concurrencia de un perjuicio económico efectivo⁷³. El delito se consuma, por tanto, con la simple imposición de unas condiciones que, en principio y desde un punto de vista jurídico, anulan o menoscaban los derechos del trabajador y con independencia de que cualquier circunstancia posterior -p. ej. una reclamación del trabajador afectado- evite la aparición

⁷³ Cfr., entre otros, Arroyo Zapatero, L., "*Los delitos contra los derechos de los trabajadores (Especial consideración del art. 499 bis, Cp)*", en Revista Española de Derecho del Trabajo, nº 15, 1981, p. 366; *Manual...* cit., p. 36; Baylos, A./Terradillos, J., *Derecho...* cit., 2ª ed., p. 73; Bajo Fernández, M., *Derecho...* cit., p. 525; "*Delito...* cit., p. 120; Carbonell Mateu, J.C./González Cussac, J.L., en Vives Antón, T.S. (coord.), *Comentarios...* cit., tomo II, p. 1547; Molero Manglano, C., "*El delito social*", en Revista de Política Social, oct.-dic. 1973, p. 24; Pérez Manzano, M., "*Delitos contra los derechos de los trabajadores*", en Relaciones Laborales, nº 3, 1997, p. 27; Rodríguez Devesa, J.M./Serrano Gómez, A., *Derecho Penal español. Parte Especial...* cit., 17ª ed., p. 356; Suanzes Pérez, F., "*Delitos...* cit., p. 160; Terradillos Basoco, J.M., "*Derecho Penal del Trabajo*", en Revista Penal, nº 1, 1997, p. 82; "*Delitos contra derechos...* cit., p. 147; y las SSTs de 1/II/1989 (RJA 4752), 23/XII/1989 (RJA 9773), 15/III/1990 (RJA 2489), 10/IV/1992 (RJA 2958), 4/X/1993 (RJA 7267).

del perjuicio material⁷⁴. Conceptuado de este modo el perjuicio derivado de la imposición de condiciones laborales, no resultaría peregrina una reflexión que dudase de la presencia de una situación de perjuicio "jurídico" para el trabajador típicamente relevante en los casos en que el empresario elude de forma fraudulenta el pago de las cotizaciones debidas⁷⁵. La legislación de Seguridad Social establece un complejo -aunque incompleto e insuficiente- entramado de medidas de garantía del percibo de las prestaciones para los casos de incumplimiento empresarial de la obligación de cotización, sustentado básicamente sobre la responsabilidad del empresario en orden al pago de las prestaciones, sobre el principio de automaticidad de éstas y sobre la responsabilidad subsidiaria de la Seguridad Social. La superposición asistemática de estas medidas determina que, si bien en la mayor parte de los supuestos los derechos de Seguridad Social del trabajador se verán cubiertos por una efectiva garantía jurídica, en ciertos casos marginales la falta de pago de las cotizaciones terminará por lesionar materialmente aquellos derechos de prestación. La dudas se presentan aquí, respecto de ese grupo mayoritario de supuestos, en relación a la cuestión de si las medidas protectoras impiden sostener que con el fraude contributivo se haya colocado al trabajador en una situación jurídica en la que sus derechos se vean, en principio, suprimidos, restringidos o perjudicados. De entenderse que no concurre el perjuicio requerido por el art. 311.1º CP -posición que no parece indefendible- estaríamos ante defraudaciones lesivas del patrimonio de la Seguridad Social atípicas a los efectos de ese delito contra los derechos de los trabajadores.

Las apuntadas dificultades de subsunción de ciertos fraudes en el delito del art. 311.1º CP, y las consiguientes insuficiencias de tutela que generaría la criminalización

⁷⁴ Cfr. **Arroyo Zapatero, L.**, *"Los delitos...cit.*, p. 366; *Manual...cit.*, p. 36; **Bajo Fernández, M.**, *"Delito...cit.*, p. 120.

⁷⁵ **Maravall Gómez, H.**, *"La deuda...cit.*, p. 106, reconduce de forma excesivamente forzada el elemento de perjuicio a los recortes de prestaciones que originará la eventual crisis financiera de la Seguridad Social, sobre la que inciden las conductas reiteradas de defraudación de cotizaciones.

de los comportamientos estudiados a través de tal artículo, vienen probablemente provocadas por el hecho de que la norma citada adopta una perspectiva de protección claramente divergente de la que reclamaría un tipo que pretendiese defender eficazmente el patrimonio de la Seguridad Social⁷⁶.

Las disfunciones se explican porque la norma estudiada no está articulada en función de la garantía de ningún interés económico público, sino que protege, de acuerdo con una línea doctrinal⁷⁷, los derechos del trabajador como miembro de un colectivo social⁷⁸; a lo que se añade que el sujeto pasivo del delito no es, como parece obvio, un ente público, sino el trabajador, entendido como miembro de un colectivo o clase social⁷⁹. Por ello, cuando recaiga la sanción penal del art. 311.1º CP sobre un supuesto de hecho en el que se verifique una defraudación de cuotas, la pena se impondrá no por la lesión del patrimonio de la Seguridad Social sino por el menoscabo de los derechos del trabajador⁸⁰. Por el contrario, cuando exista ese daño patrimonial pero no concorra una afectación relevante de tales derechos, la norma mostrará sus limitaciones como tipo de recogida de los fraudes de cotizaciones.

En suma, si bien el delito de imposición de condiciones laborales perjudiciales

⁷⁶ Cfr. Ferré Olivé, J.C., "Delitos...cit.", p. 50; Baylos, A./Terradillos, J., *Derecho...cit.*, 2ª ed., p. 172.

⁷⁷ Cfr. Baylos, A./Terradillos, J., *Derecho...cit.*, 1ª ed., p. 69; Bustos Ramírez, J., *Manual de Derecho Penal. Parte Especial...cit.*, p. 396; Carbonell Mateu, J.C./González Cussac, J.L., en Vives Antón, T.S.(coord.), *Comentarios...cit.*, tomo II, p. 1544; Suanzes, F., "Delitos...cit.", p. 158; Terradillos, J., *Derecho...cit.*, p. 99.

⁷⁸ Cfr., de esta opinión, Ferré Olivé, J.C., "Delitos...cit.", p. 50.

⁷⁹ Cfr. Carbonell Mateu, J.C./González Cussac, J.L., en Vives Antón, T.S.(coord.), *Comentarios...cit.*, tomo II, p. 1545; Muñoz Conde, F., *Derecho...cit.*, p. 289; Valle Muñiz, J.M./Villacampa Estiarte, C., en Quintero Olivares, G. y Otros, *Comentarios a la Parte...cit.*, p. 808.

⁸⁰ Cfr. Ferré Olivé, J.C., "Delitos...cit.", p. 50; Valle Muñiz, J.M., "La criminalización...cit.", en *Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales*, p. 734.

probablemente permitiría sancionar, indirectamente, casos de defraudaciones contributivas, no puede ser visto como el expediente idóneo para el tratamiento penal de esta clase de conductas.

IV.1.4.- La defraudación de deducciones de cuotas como delito de fraude de subvenciones y desgravaciones.

El comportamiento de defraudación de deducciones contributivas no fue tipificado expresamente en los proyectos de CP elaborados durante los años 80. Tal exclusión del prelegislador resultaba acorde con el planteamiento de buena parte de nuestra doctrina especializada⁸¹, que ha defendido la integración de esta modalidad de conducta en el seno del delito de fraude de subvenciones y desgravaciones, actualmente tipificado en el art. 308 CP⁸². Las bonificaciones y reducciones de cuotas tenían cabida, para estos autores,

⁸¹ Cfr. Arroyo Zapatero, L., *Delitos...* cit., p. 98; Berdugo Gómez de la Torre, I./Ferré Olivé, J.C., *Todo...* cit., p. 70; Gracia Martín, L., *Nuevas...* cit., p. 202; Pérez Royo, F., *Los delitos...* cit., p. 107. Tras la reforma operada por la L.O. 6/1995, Gómez Rivero, M.C., *El fraude...* cit., p. 170; Queralt Jiménez, J.J., *Derecho...* cit., 3ª ed., p. 659; Sánchez López, V., *El delito...* cit., p. 115 y 222, han sugerido que la defraudación de deducciones contributivas, ahora tipificada en el art. 307, tenía cabida (y residualmente la sigue teniendo) en el ilícito de fraude de subvenciones y desgravaciones.

Octavio de Toledo y Ubieta, E., *"Las nuevas figuras delictivas de la reforma de 1985: el fraude de subvenciones y el delito contable"* en AA.VV., I Jornadas... cit., p. 55, considera cuestionable esta tesis doctrinal. Abiertamente en contra de ella se manifiesta De Vicente Martínez, R., *"Los delitos contra la Seguridad Social en el Proyecto..."* cit., p. 1153; *Los delitos contra la Seguridad Social en el Código...* cit., p. 41.

⁸² El art. 308 CP, en sus dos primeros párrafos, dispone: "1. El que obtenga una subvención, desgravación o ayuda de las Administraciones públicas de más de diez millones de pesetas falseando las condiciones requeridas para su concesión u ocultando las que la hubiesen impedido, será castigado con la pena de uno a cuatro años y multa del tanto al séxtuplo de su

en el concepto de "*desgravación*" utilizado por el tipo. De este modo, las conductas de obtención fraudulenta de deducciones contributivas se encontrarían prohibidas por el art. 308 CP (art. 350 CP anterior) y podrían ser sancionadas en virtud del mismo.

Por "*desgravación pública*", a los efectos del citado art. 308 CP se ha entendido toda reducción de una carga de contenido económico impuesta por la Ley con carácter general a los ciudadanos que realicen determinados supuestos de hecho⁸³. No obstante, esta noción no está dotada, todavía, de la especificidad suficiente para deslindar el concepto de "*desgravación pública*" del de "*beneficio fiscal*", que maneja el art. 305 en el delito de defraudación tributaria. Tal delimitación puede establecerse, siguiendo la línea doctrinal mayoritaria, a partir del entendimiento de que nota definitoria básica del concepto de beneficio fiscal es su vinculación a una obligación tributaria⁸⁴. En cambio, como indica con acierto ARROYO ZAPATERO⁸⁵, por exclusión del área de aplicación de los "beneficios fiscales" del art. 305 CP, el concepto de desgravación pública del

importe.

2. *Las mismas penas se impondrán al que en el desarrollo de una actividad subvencionada con fondos de las Administraciones públicas cuyo importe supere los diez millones de pesetas, incumpla las condiciones establecidas alterando sustancialmente los fines para los que la subvención fue concedida*".

⁸³ Cfr. Arroyo Zapatero, L., *Delitos...*cit., p. 96, seguido en esta definición, entre otros, por Gómez Rivero, M.C., *El fraude...*cit., p. 167; Sánchez López, V., *El delito...*cit., p. 113 y 221.

⁸⁴ Cfr., por todos, Gracia Martín, L., "*La configuración del tipo objetivo del delito de evasión fiscal en el Derecho Penal español: crítica de la regulación vigente y propuestas de reforma*", en *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 58, 1988, p. 282.

⁸⁵ Cfr. Arroyo Zapatero, L., *Delitos...*cit., p. 98. Asimismo cfr., en sentido similar, Asúa Batarrita, A., "*El delito...*cit., p. 279 y s.; Berdugo Gómez de la Torre, I./Ferré Olivé, J.C., *Todo...*cit., p. 69 y s.; Gómez Rivero, M.C., *El fraude...*cit., p. 169; Gracia Martín, L., "*Nuevas...*cit., p. 202; Martínez Pérez, C., "*El fraude de subvenciones*", en AA.VV. *Comentarios...*cit., tomo VII, p. 319 y s.; Muñoz Baños, C., *Infracciones...*cit., p. 365 y 375; Muñoz Conde, F., *Derecho...*cit., 11ª ed., p. 902; Pérez Royo, F., *Los delitos...*cit., p. 103 y ss.; Sánchez López, V., *El delito...*cit., p. 114 y s., y 221; Suárez González, C., "*art. 308*", en Rodríguez Mourullo, G.(dir.), *Comentarios...*cit., p. 887.

injusto de fraude de subvenciones se refiere a todas aquellas reducciones de cargas financieras públicas que no constituyen tributos⁸⁶, entre las que se encontrarían las desgravaciones en materia de cotización a la Seguridad Social.

Junto a la polémica sobre la inclusión de las deducciones de cuotas en el concepto de "desgravación", las críticas al planteamiento de abarcar su defraudación en el seno del art. 308 CP se han formulado, principalmente, en relación con el objeto de protección de este ilícito. Desde la consideración del patrimonio de la Hacienda Pública, en su vertiente o función de gasto, como bien jurídico protegido por el tipo del mencionado precepto⁸⁷,

⁸⁶ Otro sector doctrinal mantiene un criterio distinto de deslinde entre los conceptos de "beneficio fiscal" y "desgravación pública". Parten estos autores de la idea de considerar que el delito de defraudación tributaria se ocupa sólo de los casos en que se dejan de ingresar tributos (cfr. Rodríguez Mourullo, G., "El nuevo...cit.", en AA.VV., Comentarios...cit., p. 268). Desde esta premisa sostienen que si la desgravación indebidamente disfrutada comporta un "no ingreso" en la Hacienda Pública conformará un beneficio fiscal y entrará, por tanto, en el ámbito del actual art. 305. En cambio si esa desgravación se articula a través de un pago al particular se integrará en la noción de "desgravación pública" y será relevante, en su caso, en relación con el art. 308 CP. Esta exigencia de acto de disposición de la Administración en el concepto de desgravación se vería apoyada igualmente por la relación de esta noción con la de subvención. Sobre esta posición, cfr. Ayala Gómez, L., *El delito...cit.*, p. 138 y ss.; Boix Reig, J./Mira Benavent, J., en Vives Antón, T.S.(coord.), *Comentarios...cit.*, tomo II, p. 1529; Bajo Fernández, M./Suárez González, C., en Bajo Fernández, M./Pérez Manzano, M./Suárez González, C., *Manual...cit.*, p. 629 y s. -quienes completan este criterio con el requerimiento de que la desgravación del art. 308 tenga un carácter "no estrictamente tributario"; Morales Prats, F., "art. 308...cit.", p. 791 y s.

Acogiéndose a este criterio de delimitación Martínez Izquierdo, S., "Los delitos contra la Hacienda Pública en los diferentes impuestos", en *Gaceta Fiscal*, nº 48, 1987, p. 130; *El delito fiscal*, Madrid, 1989, p. 96, expone una primera crítica frontal al encaje del fraude de bonificaciones y reducciones de cuotas en el ámbito del delito del art. 308, pues rechaza la integración del referido objeto de defraudación en el concepto de desgravación del art. 308 CP. Para este autor, dado que el art. 350 -actual art. 308- pretende proteger a la Hacienda Pública de los deterioros que pueda sufrir en cuanto a las salidas patrimoniales que realiza (bien sea a través de subvenciones o bien mediante desgravaciones fiscales), no tendrán cabida en este tipo las desgravaciones que no supongan tal salida patrimonial, entre las que incluye las bonificaciones y reducciones de cuotas.

⁸⁷ Postura que mantienen igualmente, entre otros, Arroyo Zapatero, L., *Delitos...cit.*, p. 94 y s.; Berdugo Gómez de la Torre, L./Ferré Olivé, J.C., *Todo...cit.*, p. 134; Bustos Ramírez, J., en Boix Reig, J./Bustos Ramírez, J., *Los delitos contra la Hacienda Pública*, Madrid, 1987, p.

MARTÍNEZ IZQUIERDO⁸⁸ discrepa de aquel planteamiento doctrinal. Este autor indica que el concepto de desgravación pública del art. 308 CP no puede ser aplicable a las desgravaciones aplicables a las cotizaciones de Seguridad Social porque el patrimonio de la Seguridad Social no puede ser confundido con el patrimonio de la Hacienda Pública⁸⁹. Así, esta interpretación se sustentaría sobre las motivaciones -anteriormente esbozadas-, de legislación positiva y de conceptualización jurídica, que abonan una separación, con relevancia para la interpretación penal, entre patrimonio de la Hacienda Pública y patrimonio de la Seguridad Social.

Sin embargo, esta crítica puede ser desatendida por varios motivos. En primer lugar, porque si bien la referencia estricta al patrimonio de la Hacienda Pública en el análisis del bien jurídico pudiera tener pleno sentido antes de la reforma operada por la L.O. 6/1995, cuando podía fundamentarse de algún modo en la propia rúbrica del título VI ("*Delitos contra la Hacienda Pública*"), la posterior inclusión en el título -y en su rúbrica- de los "delitos contra la Seguridad Social" podría ya llevar a matizar esa interpretación del objeto patrimonial de protección restringida al haber de la Hacienda

22 y 40; Calle Sáinz, R./Gonzalo González, L., "*Introducción general a la reforma de los delitos contra la Hacienda Pública*", en AA.VV., *Comentarios a la legislación penal*, tomo XVIII, Madrid, 1997, p. 78; Morales Prats, F., "*art. 308...*", p. 789; Muñoz Conde, F., *Derecho...*, 11ª ed., p. 902; Octavio de Toledo y Ubieta, E., "*Las nuevas...*", p. 55; Sáinz-Cantero Caparrós, J.E., "*El delito...*", p. 306; Sánchez López, V., "*El delito...*", p. 214; Suárez González, C., "*art. 308...*", p. 887; en Bajo Fernández, M. y Otros, *Compendio...*, p. 617; Valle Muñiz, J.M., "*El delito...*", p. 102 y s.; Terradillos Basoco, J., *Derecho...*, p. 225; Morillas Cueva, L., en Cobo del Rosal, M. (dir.) y Otros, *Curso...*, p. 865. Hacen también residir el objeto de protección del delito de fraude de subvenciones sustancialmente en el patrimonio público, Bacigalupo, E., "*Evolución de los modelos legislativos europeos para la protección penal de las finanzas públicas y comunitarias*", en AA.VV., *Política...*, p. 124; Bajo Fernández, M./Suárez González, C., en Bajo Fernández, M./Pérez Manzano, M./Suárez González, C., *Manual...*, p. 629.

⁸⁸ Martínez Izquierdo, S., "*Los delitos...*", p. 130; *El delito...*, p. 96.

⁸⁹ En el mismo sentido se manifiesta De Vicente Martínez, R., *Delitos...*, p. 282 y s. Posición cercana mantiene Ayala Gómez, L., *El delito...*, p. 159.

Pública.

Pero, en segundo lugar y de forma más significativa, la toma en consideración de otras tesis en relación con el bien jurídico protegido cuestiona profundamente la crítica antes plasmada, construida sobre la base de este capital elemento del delito. Ello ocurre, de este modo, si se acepta, de acuerdo con un consagrado grupo de especialistas⁹⁰, que el objeto de protección del art. 308 gravita, junto a la incidencia en el mismo del patrimonio público, primordialmente sobre el interés de la Administración en el cumplimiento del plan, proyecto o fin para el que fue establecido el régimen de subvenciones. Esta consideración podría facilitar, nuevamente, el encuadramiento de los fraudes de deducciones contributivas en la norma del art. 308 CP.

Aún parece existir otro motivo para guardar una distancia crítica ante la solución de utilizar el art. 308 CP como norma de criminalización de las conductas estudiadas. Se trata del hecho de que la "desgravación" -noción en la que se pretende la inclusión de las deducciones contributivas- sólo consta como objeto de la acción en la figura tipificada en el primer párrafo del precepto (obtención fraudulenta de subvención, desgravación o ayuda), pero se la excluye de la figura prevista en el segundo párrafo (alteración de los fines de la subvención). Algunos autores⁹¹ han entendido esta exclusión en el sentido de

⁹⁰ Cfr. **Torío López, A.**, "Estafa de crédito y abuso punible de letras de cambio en la reforma del sistema penal", en *Estudios Penales y Criminológicos*, V, 1982, p. 94; **Aparicio Pérez, A.**, *Delitos contra la Hacienda Pública*, Oviedo, 1990, p. 197; **Asúa Batarrita, A.**, "El daño patrimonial en la estafa de prestaciones unilaterales (subvenciones, donaciones, gratificaciones). La teoría de la frustración del fin", en *Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales*, 1993-I, p. 162 y ss.; "Estafa común y fraude de subvenciones: De la protección del patrimonio a la protección de la institución subvencional", en *AA.VV.*, *Hacia un Derecho...cit.*, p. 147; "El delito...cit.", p. 241; **Martínez Pérez, C.**, "El fraude...cit.", p. 317.

Sitúa en un plano equivalente, como bienes jurídicos protegidos en el art. 308, al patrimonio público y al interés del Estado en el cumplimiento del programa subvencional, **Gómez Rivero, M.C.**, *El fraude...cit.*, p. 113 y ss.

⁹¹ Cfr. **Berdugo Gómez de la Torre, L./Ferré Olivé, J.C.**, *Todo...cit.*, p. 141; **Del Moral García, A.**, en *AA.VV.*, *Código...cit.*, p. 1451; en *AA.VV.*, *Estudio y aplicación práctica del Código Penal de 1995*, tomo II, Madrid, 1997, p. 316; **Morales Prats, F.**, "art. 308...cit.", p. 793

que el comportamiento tipificado en el segundo párrafo no abarca a las desgravaciones. Si se siguiese jurisprudencialmente esta interpretación, el ilícito del art. 308 resultaría inadecuado para dar cobijo a uno de los fenómenos básicos de fraude de deducciones contributivas: el disfrute indebido por incumplimiento sobrevenido de las condiciones a que está sujeta la deducción.

De las objeciones expuestas probablemente cabe concluir que, aunque estemos ante una solución no ensayada por la jurisprudencia, un determinado entendimiento del delito de fraude de subvenciones y desgravaciones permite integrar en su seno ciertas modalidades de fraude de deducciones de cuotas de la Seguridad Social. No obstante, admitida la posibilidad de utilizar la norma del art. 308 CP como expediente para la criminalización de tales comportamientos, resulta preferible hoy, al igual que resultaba preferible antes de la aprobación de la L.O. 6/1995, acudir a la tipificación específica y conjunta con otros modos de defraudación de cotizaciones. Con anterioridad a la creación del art. 349 bis del CP precedente, ya PÉREZ ROYO⁹² había sugerido con acierto que sancionar obtenciones y disfrutes indebidos de deducciones como ilícitos de fraude de subvenciones y desgravaciones suponía incurrir en una desafortunada incongruencia valorativa, derivada de la atipicidad del impago fraudulento de cuotas, sin duda principal modalidad de fraude contributivo a la Seguridad Social. Actualmente, gozando la norma del art. 307 CP del carácter de derecho vigente y tipificando de forma expresa en su seno el disfrute fraudulento de deducciones contributivas, ésta se presenta como la ubicación idónea para la prohibición de la conducta. Las limitaciones que revelaba el análisis del

y s.; **Sánchez López, V.**, *El delito...*cit., p. 228; **Suárez González, C.**, "art. 308..."cit., p. 887. Cfr. asimismo, en esta línea, **Martínez-Buján Pérez, C.**, *Los delitos...*cit., p. 76. Por el contrario, defienden expresamente la inclusión de las desgravaciones en la modalidad comisiva del segundo párrafo, entendiendo la referencia a la "actividad subvencionada" en un sentido amplio, **Gómez Rivero, M.C.**, *El fraude...*cit., p. 275 y s.; **Jaén Vallejo, M.**, "Fraudes de subvenciones y fraudes comunitarios", en AA.VV., *Empresa y delito en el nuevo Código Penal*, Madrid, 1997, p. 98 y s.

⁹² Cfr. **Pérez Royo, F.**, *Los delitos...*cit., p. 107.

art. 308 CP, la relación que en muchos casos mantienen en su modo de realización el impago fraudulento de cuotas y el disfrute fraudulento de deducciones, y la acertada colocación bajo el manto del patrimonio de la Seguridad Social como bien jurídico común seguramente fundamentan esta afirmación.

IV.1.5.- La retención de cotizaciones obreras como delito de apropiación indebida.

La limitada atención que ha prestado la doctrina española a la problemática de los delitos contra la Seguridad Social, en la cual se inscriben los reducidos intentos de inserción de los fraudes contributivos en los tradicionales delitos patrimoniales y económicos, contrasta con el tratamiento, más detenido, de que ha sido objeto uno de los comportamientos incluibles en ese ámbito de estudio: la retención indebida de cuotas obreras.

El principal motivo de esta excepción en una situación caracterizada por la escasez de producciones científicas probablemente no ha de buscarse tanto en la existencia de una elevada "cifra negra" de estos comportamientos y en la correspondiente reacción social ante los mismos, sino en el hecho de que -como ya se ha mencionado anteriormente- la jurisprudencia, desde hace más de dos décadas, ha venido sancionando este género de conductas empresariales como delito de apropiación indebida⁹³, actualmente previsto en

⁹³ La sanción como delito de apropiación indebida de los impagos por parte del empleador de las sumas deducidas de los salarios abonados a sus trabajadores para el abono de las cotizaciones a la Seguridad Social no resulta una solución insólita en el Derecho comparado; antes bien, ha sido una vía ensayada en el pasado -e incluso todavía vigente en algún caso- en ordenamientos penales como los de Argentina, Italia o Portugal. En este sentido, vid. Corte, N.T./De

el art. 252 CP⁹⁴. Esta tesis jurisprudencial no ha resultado en absoluto pacífica; y ello no sólo porque, como permite comprobar una revisión de las resoluciones que han tratado este tema, el propio Tribunal Supremo haya introducido ciertas matizaciones en sus planteamientos primigenios, sino especialmente porque un amplio sector de la doctrina penal ha mostrado reservas y críticas a la solución adoptada por el alto tribunal.

La responsabilidad penal del empresario por la retención de cotizaciones obreras, supuesto de hecho que no resulta expresamente incluido en el tipo del delito de apropiación indebida, ha venido siendo históricamente mencionada en la legislación de Seguridad Social⁹⁵.

Hoy el art. 104 LGSS hace al empresario -hablando exclusivamente del Régimen General- único responsable a efectos de cotización, y le impone la obligación de ingresar la totalidad de la cuota tras haber descontado la parte correspondiente a los trabajadores al hacerles efectivas sus retribuciones. El tercer párrafo del precepto establece que *"el empresario que habiendo efectuado tal descuento no ingrese dentro de plazo la parte correspondiente a sus trabajadores, incurrirá en responsabilidad ante ellos y ante los organismos de la Seguridad Social afectados, sin perjuicio de las responsabilidades*

Virgiliis, M.A./Tabernero, R.M., *Nuevo sistema previsional argentino*, Buenos Aires, 1994, p. 476; Padovani, T., *"Reati...cit."*, p. 339; De Sousa, A.J., *"Direito...cit."*, p. 220.

⁹⁴ El art. 252 CP dispone: *"Serán castigados con las penas del artículo 249 o 250 -prisión de seis meses a cuatro años, o prisión de uno a seis años y multa de seis a doce meses en caso de que concurra alguno de los tipos cualificados del art. 250-, en su caso, los que en perjuicio de otro se apropiaren o distrajeren dinero, efectos, valores o cualquier otra cosa mueble patrimonial que hayan recibido en depósito, comisión o administración, o por otro título que produzca obligación de entregarlos o devolverlos, o negaren haberlos recibido, cuando la cuantía de lo apropiado exceda de cincuenta mil pesetas. Dicha pena se impondrá en su mitad superior en el caso de depósito necesario o miserable."*

⁹⁵ Junto a la referencia genérica a las *"responsabilidades de otro orden"*, presente en el Decreto de 16/VI/1950, el art. 68.3 Ley de Seguridad Social de 21 de abril de 1966 mencionaba ya explícitamente las responsabilidades penales que podían derivarse de la conducta estudiada.

penal y administrativa⁹⁶ que procedan".

La responsabilidad penal se planteó por primera vez en fecha temprana, en la etapa en que el disperso conjunto de seguros sociales no configuraba aún un verdadero sistema de Seguridad Social. El Tribunal Supremo rechazó en la STS de 26 de marzo de 1955 (RJA 607) la subsunción de la conducta en el delito de apropiación indebida. Aquella resolución mantenía el planteamiento de que las cantidades descontadas por el patrono *"...no formaron en ningún momento parte de otro patrimonio de donde salieran para serle entregadas a él por título alguno que determinase "ab-initio" su obligación de devolverlas a aquellos a quienes se refería la retención..."*, a lo que añadía, en referencia a las cuotas, que *"... su falta de ingreso no supone un incremento patrimonial de su haber de patrono, sino una infracción de sus deberes de contribuyente..."*⁹⁷.

Durante algunos años el alto tribunal no tuvo oportunidad de volver a pronunciarse sobre la materia y poder, de este modo, perfilar el planteamiento mantenido en aquella primera resolución. No obstante, su posición cambió radicalmente cuando la STS de 30 de octubre de 1971 (RJA 4378) hubo de abordar de nuevo el tratamiento penal de las retenciones indebidas de cuotas obreras⁹⁸. Esta sentencia, afirmando la existencia de una

⁹⁶ Como se ha mencionado anteriormente, la responsabilidad administrativa que genera la retención indebida de cuotas obreras previamente descontadas se establece en la LISOS. Su art. 15.2 configura como infracción muy grave la de *"retener indebidamente, no ingresándola dentro de plazo, la parte de cuota de Seguridad Social descontada a sus trabajadores..."*. Tal comportamiento puede ser castigado, a tenor de los arts. 36 y 37 de esta ley, con una multa de 500.000 a 15.000.000 de pesetas.

⁹⁷ La resolución absolutaria se basó igualmente en la consideración de que no quedaban suficientemente acreditadas ni la concurrencia de un lucro para el autor ni la de un perjuicio para persona alguna.

⁹⁸ La propia STS de 30 de octubre de 1971 (RJA 4378) se hacía eco de la anterior resolución exculpatoria indicando que no resultaba posible seguir su pauta, puesto que aquella decisión se apoyaba en *"...una específica normativa (...) menos categórica que la actual"*, expresión con la que el Alto Tribunal parecía hacer referencia a la explícita y sistematizada consagración en la legislación de la Seguridad Social de las obligaciones empresariales de retener e ingresar las contribuciones obreras, consagración que había tenido lugar en el lapso temporal que mediaba

efectiva *recepción* de las cantidades descontadas por parte del empresario -verdadero elemento central del debate-, mantuvo por vez primera la calificación de apropiación indebida. La resolución argumentaba que *"...desde el momento en que el encartado pagaba los salarios de sus productores, se producía un desplazamiento patrimonial de su importe que se desintegraba del empresarial para insertarse en el de los respectivos obreros de tal forma, que la retención que realizaba de parte de tal salario por mandato legal, para abono de la participación obrera en las cuotas de la Seguridad Social, quedaba ya en su poder no como propietario, sino en calidad de mero depositario que venía, también por ministerio de la ley, obligado a entregar lo retenido y depositado en el Instituto Nacional de Previsión..."*⁹⁹.

Las consideraciones plasmadas en aquella sentencia han dado lugar a una reiterada doctrina jurisprudencial que reconduce la conducta objeto de estudio al delito de apropiación indebida¹⁰⁰. Las sentencias que mantienen esta tesis han venido argumentando

entre ambas sentencias. Sin embargo, **Delgado López, L.M.**, *"La doctrina del Tribunal Supremo sobre la falta de ingreso de las cuotas obreras de la Seguridad Social retenidas por el empresario, es apropiación indebida?"*, en Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales, 1985-I, p. 30 y s., aduce frente a ello que las obligaciones consideradas por el TS para sostener la calificación de apropiación indebida ya se hallaban consagradas por la regulación anterior a 1966, con lo que la mención de la STS de 1971 parecía más bien una excusa.

⁹⁹ Como recuerdan **Bajo Fernández, M.**, *Derecho...* cit., p. 545; **Bajo Fernández, M./Pérez Manzano, M.**, en **Bajo Fernández, M./Pérez Manzano, M./Suárez González, C.**, *Manual...* cit., p. 447; **Martínez Lucas, J.A.**, *El delito...* cit., p. 17, esta resolución judicial es relevante no sólo porque acepta por vez primera la tesis de la apropiación indebida, sino también porque rechaza la consideración como delito de estafa, ilícito por el cual había condenado la Audiencia.

¹⁰⁰ Cfr., entre otras, las SSTS de 20/IV/1976 (RJA 1672), 9/XII/1976 (RJA 5274), 17/II/1977 (RJA 522), 7/V/1977 (RJA 2199), 21/XII/1978 (RJA 4241), 22/I/1979 (RJA 131), 1/III/1980 (RJA 914), 17/IV/1980 (RJA 1350), 25/III/1981 (RJA 1220), 28/IX/1982 (RJA 4980), 28/IV/1983 (RJA 2314), 21/X/1983 (RJA 4778), 15/XII/1983 (RJA 6570), 3/I/1984 (RJA 9), 24/II/1986 (RJA 896), 9/VI/1986 (RJA 3121), 11/XI/1988 (RJA 9157), 1/II/1989 (RJA 4752), 5/VI/1989 (RJA 5029), 29/IX/1989 (RJA 6815), 2/III/1990 (RJA 8997), 27/XI/1990 (RJA 9249), 25/IV/1991 (RJA 2950), 29/V/1991 (RJA 5023), 15/XI/1991 (RJA 8308), 20/II/1992 (RJA 1221), 15/VI/1992 (RJA 5499), 25/VI/1992 (RJA 5882), 30/IX/1992 (RJA 7405), 2/VI/1993 (RJA 5085), 15/II/1994 (RJA 924), 4/VII/1994 (RJA 5873), 6/VII/1995 (RJA 5387); 31/III/1997

que las cantidades descontadas forman parte de los salarios de los trabajadores y, por tanto, el patrono no las posee a título de dueño, sino a título distinto, que oscila entre el mandato y el depósito¹⁰¹, y que le obliga a ingresarlas en la TGSS.

Al mismo tiempo, la existencia efectiva de una *recepción* del dinero se ha perfilado en buen número de ocasiones con base en la figura civil del "*constitutum possessorium*"¹⁰². De este modo, entre otras, la STS de 1 de marzo de 1980 (RJA 914)

(RJA 2815). El Tribunal Constitucional se ha pronunciado también sobre la materia, en STC 8/1981, de 30 de marzo (BOE de 14 de abril), desestimatoria de recurso de amparo interpuesto por pretendida violación de los principios de legalidad e igualdad ante la Ley (arts. 25.1 y 14 Constitución). El recurrente fundamentaba su posición en que era "...el único empresario español que sería sancionado por unos hechos que han sido realizados por otros miles de empresarios..."; razonamiento contestado por el TC señalando que "...existe abundante jurisprudencia del Tribunal Supremo que mantiene una doctrina idéntica a la contenida en la sentencia..." cuya condena se recurria; a lo que añadía que "...aun suponiendo que pueda haber otros empresarios que, habiendo actuado como Don A.B.C., no hayan sido condenados (...) tal desigualdad de facto no entrañaría sin más una violación del principio de igualdad ante la Ley (...) sino que guardaría relación con la siempre problemática efectividad social de la ley penal."

Por otra parte, el recurrente apreciaba una violación del principio de legalidad al entender que la aplicación retroactiva del RD 2299/79, de 5 de octubre, sobre sistema excepcional de pago aplazado de cuotas, impedía la virtualidad del tipo del entonces art. 535 CP. La alegación fue rechazada por el TC, quien indicaba que "...el delito de apropiación indebida (...) está perfectamente tipificado por el artículo 535..." y ni siquiera es "...de aquellos que completan su tipo por remisión a disposiciones reglamentarias...". Por ello, el Tribunal entendía que el RD 2299/79 no tenía incidencia en la responsabilidad penal por retención indebida de cuotas de los trabajadores.

¹⁰¹ La jurisprudencia ha calificado el título por el que el empresario recibe las cantidades descontadas como *depósito* (cfr., entre otras, las SSTs de 30/X/1971 [RJA 4378], 7/V/1977 [RJA 2199], 9/VI/1986 [RJA 3121], 15/XI/1991 [RJA 8308], 15/VI/1992 [RJA 5499], 25/VI/1992 [RJA 5882], 30/IX/1992 [RJA 7405], 2/VI/1993 [RJA 5805] y 15/II/1994 [RJA 924], 31/III/1997 [RJA 2815]), como *mandato* (cfr. SSTs de 3/I/1984 [RJA 9], 20/XII/1985 [RJA 6357], 20/II/1992 [RJA 1221]) o, indistintamente, como "*mandato o depósito*" (cfr. SSTs de 21/XII/1978 [RJA 4241], 25/III/1981 [RJA 1220], 21/X/1983 [RJA 4778], 24/II/1986 [RJA 896] y 4/VII/1994 [RJA 5873]). Incluso las SSTs de 1/III/1980 (RJA 914), 17/IV/1980 (RJA 1350), han señalado que sin duda se trataba, al menos, de uno de los títulos innominados a los que genéricamente hace referencia el art. 535 CP.

¹⁰² Así, principalmente, las SSTs de 21/XII/1978 (RJA 4241), 1/III/1980 (RJA 914), 17/IV/1980 (RJA 1350), 25/III/1981 (1220), 29/V/1991 (RJA 5023).

acoge expresamente esta construcción iusprivatista, al indicar que no se puede "...admitir que constituya un obstáculo para ..." entender que existe una efectiva recepción de las cantidades descontadas "...el hecho de que no hubiese mediado "amotio" o traslado material del numerario, pues basta la adscripción ideal "ex iure domine", ya que (...) en nuestro Derecho la "traditio" puede no ser material, hallándose admitidas la instrumental o simbólica y la convencional, bajo las dos modalidades de "brevi manus" y "constitutum possessorium", cuyo último supuesto es el de autos, en el que el empresario ya se hallaba en posesión del dinero a título de dueño y en virtud de la retención (...) pasa a ser poseedor de cosa ajena, pues en los dos indicados supuestos de "brevi manu" y "constitutum", no hay desplazamiento material del "corpus possessionis", sino que por un acto de voluntad o por disposición legal, cambia de signo el título en virtud del cual se posee, pasando en el primer caso a poseer a título de dueño lo que ya se poseía aunque por un título menor y a la inversa en el segundo caso...". Delineando esta interpretación la STS de 15 de diciembre de 1983 (RJA 6570) añadía que "...en supuestos, en que una primera transmisión, ha de ir inmediatamente seguida de otra transmisión en sentido traslativo inverso, entre las dos mismas personas, económica y jurídicamente es solución idéntica, el que el tenedor de la cosa continúe con ella cambiando simplemente el título de posesión; hay doble tradición o entrega, pero condensada".

No obstante, probablemente ante las fundadas críticas de la doctrina, el TS hubo de matizar su propio entendimiento de la recepción de las cuotas, apoyándolo también sobre el hecho de la continuidad de la empresa, que revelaba una efectiva disponibilidad de las cantidades retenidas. Así, la STS de 7 de octubre de 1987 (RJA 7245) afirmaba¹⁰³: "...negando el recibo mismo y subrayando la aversión del derecho penal a las ficciones jurídicas y a la analogía, no faltan tampoco críticas a la doctrina de esta Sala que ha condenado por impago de las cuotas de la Seguridad Social retenidas por el empresario

¹⁰³ En el mismo sentido, cfr. STS de 29 de septiembre de 1989 (RJA 6815), ésta sí referida, a diferencia de la mencionada sentencia de 7/X/1987, a un supuesto de retención empresarial de cuotas obreras.

(...). Ciertamente, parece que en tales supuestos el reproche de sustituir la exigencia de una percepción real por un simple dato contable pierde valor cuando la continuidad de la relación laboral revela la efectiva disponibilidad de aquellas cuotas cuya retención equivale efectivamente a la doble operación de entrega al asalariado e inmediata devolución de éste al empresario para su traslado a la Seguridad Social, de modo que el proceder impuesto por la legislación laboral viene a coincidir con la recepción requerida en el delito de apropiación indebida, es decir como verdadero desplazamiento de las cuotas desde un patrimonio a otro". Al mismo tiempo el alto tribunal se ha distanciado de resoluciones en las que se defendía acriticamente una fundamentación de la recepción de las cuotas basada en el "*constitutum possessorium*"¹⁰⁴ reconociendo, en la STS de 15 de enero de 1991 (RJA 93), que la aplicación de semejante institución civil "...no parece compadecerse estrictamente con las exigencias de taxatividad de los tipos penales y de vedada analogía en contra del reo...".

Junto a estas variaciones en relación con su fundamentación dogmática, la tesis jurisprudencial no ha estado exenta de replanteamientos y rectificaciones de notable importancia práctica. Los empresarios condenados han alegado en su descargo de forma reiterada la inexistencia de medios con los que hacer frente al pago de las cuotas obreras. Ante esta estrategia de defensa el Tribunal Supremo respondió en un primer momento rechazando tal argumento, al identificar el mero hecho jurídico/contable del descuento con la existencia material de las cantidades retenidas. De este modo, la STS de 22 de

¹⁰⁴ El propio TS, en sentencia de 28/IX/1982 (RJA 4980), asevera que la construcción iusprivatista no resulta de aplicación a los casos estudiados, puesto que se refiere a bienes inmuebles y, en concreto, a supuestos en que quien posee la cosa en nombre propio la enajena, pero manteniéndola en su poder como usufructuario, arrendatario, depositario, etc.; supuesto-tipo en el que, como resulta evidente, no pueden encajarse los casos de retenciones de cuotas obreras. Asimismo, la STS de 29/IX/1989 (RJA 6815) afirma que se trata de una construcción "*objetable*", pero en cualquier caso innecesaria para la existencia del tipo.

enero de 1979 (RJA 131)¹⁰⁵ mantenía que *"...la aseveración de falta de numerario (...) es igualmente inveraz por cuanto si el recurrente representando a la empresa retuvo las cantidades descontadas a los obreros de sus salarios o nóminas mensuales, no puede, en sana lógica, aducirse que no se ingresaron por ausencia de numerario, ya que lo que correspondía ingresar era cabalmente lo descontado en tal concepto..."*.

Razonamiento tan peregrino fue prontamente abandonado por el órgano de casación, que pasó a entender que, constatada la efectiva carencia de fondos, la conducta era atípica. Así, ya la STS de 23 de junio de 1980 (RJA 2647) con razón afirmaba que *"...dada la situación de penuria económica de la empresa de autos, nada hay de antitético en aseverar que se pagaron los jornales o salarios correspondientes a un mes pero que, por falta de dinero no se abonaron las cotizaciones de la Seguridad Social (...) no pagar las cotizaciones por falta de dinero y no haber dispuesto de las sumas consiguientes (...) no entraña antinomia (...) pues no se puede disponer de lo que no se tiene..."*¹⁰⁶. No obstante, el Alto Tribunal mantuvo generalmente un criterio estricto a la hora de valorar la veracidad de la carencia de medios de pago, que le llevó a rechazarla cuando la continuidad de la empresa revelaba el carácter marcadamente pasajero de las dificultades económicas. Al igual que alguna otra resolución¹⁰⁷, la STS de 30 de septiembre de 1992 (RJA 7405) entiende sobre ello que *"...a veces es difícil saber si realmente la causa del impago se encuentra o no en la carencia de bienes; pero éste no es el caso de autos, pues la propia sentencia dice cómo tales retenciones a los*

¹⁰⁵ Cfr. igualmente, de acuerdo con este planteamiento, las SSTS de 9/XII/1976 (RJA 5274), 17/II/1977 (RJA 522), e incluso recientemente, de forma más implícita, la STS de 15/XI/1991 (RJA 8308).

¹⁰⁶ Argumentos similares parecen fundamentar las resoluciones absolutorias (SSTS) de 7/VII/1984 (RJA 3831), 5/VII/1988 (RJA 6486) -que remarca la ausencia de ánimo de lucro, al que falta un sustrato material sobre el que proyectarse-, 15/I/1991 (RJA 93), 2/VII/1992 (RJA 5926), 18/II/1994 (RJA 1549), 7/III/1996 (RJA 2188).

¹⁰⁷ Cfr. igualmente las SSTS de 2/VI/1993 (RJA 5085), 4/VII/1994 (RJA 5873) y 31/III/1997 (RJA 2815).

trabajadores (...) ocurrieron en un periodo dilatado de tiempo, durante casi dos años, lo que (...) excluye la posibilidad de que esos ingresos se hubieran omitido por carecer la empresa de recursos. Si continuó funcionando durante todo ese tiempo es porque hubo dinero para pagar a los obreros y demás gastos...".

La tesis jurisprudencial recién expuesta aún ha experimentado una última variación. La STS de 25 de abril de 1995 (RJA 2874), que declara la atipicidad del comportamiento enjuiciado, no niega la existencia de numerario sino que, bien al contrario, acepta como probado que las cantidades descontadas se aplicaron al pago de otras obligaciones. Con todo, la sentencia, tras unas argumentaciones que abordan tímidamente la problemática de la distinción o identidad de los conceptos de *apropiación* y *distracción* y la cuestión de la atipicidad de las denominadas *apropiaciones de mero uso*¹⁰⁸, acaba aseverando que *"...las retenciones son (...) ficticias porque con ellas la empresa hubo de hacer frente al pago debido a los trabajadores y a los distintos proveedores. Cuando no hay dinero efectivo "para fuera de la empresa" es obvio que éste no puede distraerse o apropiarse indebidamente"*. La trascendencia que esta resolución, apoyada por otros pronunciamientos que dotasen a su tesis de mayor solidez de razonamiento y de mayor vertebración expositiva, pudiese haber tenido, abriendo un cauce hacia el que dirigir posibles absoluciones, es una circunstancia que quedará en el terreno de la duda, desde el momento en que, tras la creación del tipo de defraudación de cotizaciones, la jurisprudencia ha asumido la atipicidad de las retenciones de cuotas obreras a los efectos del tipo de la figura del art. 252 CP.

Al margen de las variaciones producidas en torno a la relevancia que a efectos de la integración del tipo del delito de apropiación indebida tiene la carencia de numerario, la STS de 20 de mayo de 1977 (RJA 2375) -absolutoria- enfocó una cuestión interesante:

¹⁰⁸ La sentencia apunta en diversos momentos de su exposición que los importes no ingresados en la Tesorería General se destinaban, *"...en principio..."* y *"...con la intención de reintegrarlos con posterioridad..."*, a cubrir otras obligaciones; y aduce como prueba de ello que posteriormente las deudas con la Seguridad Social fueron satisfechas *"...adecuadamente."*

la de la calificación de los supuestos en que la falta de ingreso de las cuotas obreras va acompañada de una ausencia de descuento salarial. La resolución entendió que este comportamiento no alcanzaba "...a constituir el delito de apropiación indebida, ya que (...) faltaba ese traslado del patrimonio ajeno al propio, así como el correspondiente ánimo de lucrarse con las citadas sumas, para cuya existencia el empresario tendría que haber descontado éstas de las jornales...". En último caso, el Tribunal consideró que la lesión patrimonial generada a la Seguridad Social constituía una mera infracción administrativa¹⁰⁹.

La doctrina científica se ha mostrado atenta a la tesis jurisprudencial, contribuyendo significativamente a su concreción y fundamentación, pero también, con acierto, a su crítica.

Un importante sector de la misma sigue, en líneas generales, la calificación de apropiación indebida¹¹⁰, defendiendo, en algún caso, la existencia de un concurso de

¹⁰⁹ El rápido repaso a la doctrina jurisprudencial requiere la referencia a una última sentencia absoluta: la STS de 18 de junio de 1993 (RJA 5189), que rechazó la recepción de las cantidades retenidas sosteniendo, sin mayor especificación, que no constaba el recibimiento de tales sumas.

¹¹⁰ Cfr., entre otros, Alonso Seco, J.M., "Responsabilidad...cit., p. 16; Álvarez Moreno, A., "Los delitos...cit., p. 46; Aparicio Pérez, A., La regulación...cit., p. 88 y s.; Arroyo Zapatero, L., Manual...cit., p. 52 y ss.; Baylos, A./Terradillos, J., Derecho...cit., 1ª ed., p. 167 y ss.; Conde-Pumpido Ferreiro, C., Apropiaciones indebidas, Valencia, 1997, p. 77 y ss.; Conde-Pumpido Tourón, C., "La apropiación...cit., p. 91; Fernández de Puellas, J./Sánchez Grande, A., en De la Villa Gil, L.E. (dir.), Derecho...cit., p. 676; Fina Sanglas, A., "Infracciones...cit., p. 103 y s.; Foncillas Casaus, S., "El Derecho...cit., p. 325; Gala Durán, C., La responsabilidad...cit., p. 353 y ss.; García Blasco, J., "El régimen...cit., p. 60; García Valdés, C., "El Título VIII del Proyecto de Código Penal de 1980: notas sobre una imposible reforma", en García Valdés, C., Temas de Derecho Penal, Madrid, 1992, p. 363; Maravall Gómez, H., "La deuda...cit., p. 107; Martínez Lucas, J.A., El delito...cit., *pássim*; Molero Manglano, C., "El delito...cit., p. 12; Morillas Cueva, L., "El problema...cit., p. 169 y ss.; Navarro Vilarrocha, P., "Las retenciones...cit., p. 205; Ortiz Ricol, G., Derechos del trabajador en el Código Penal, Madrid, 1991, p. 75 y ss.; Palomeque López, M.C., "Los delitos laborales en la Propuesta de Anteproyecto de Nuevo Código Penal", en Barbero Santos, M. (ed.), La reforma...cit., p. 356; Páramo Montero, P., Responsabilidad...cit., 1ª ed., p. 95; Reyes Olea, M.C., "Consideraciones en torno al nuevo delito contra la Seguridad Social", en La Ley, nº 4086, 1996, p. 1 y s.; Ríos Salmerón, B.,

delitos entre tal injusto patrimonial y el delito contra los derechos de los trabajadores recogido en el art. 311.1º CP (art. 499 bis.1º CP precedente)¹¹¹. Se ha esbozado igualmente, con cierto distanciamiento, el estudio de calificaciones alternativas¹¹².

"*Algunas...cit.*, p. 77; **Rivera Hernández, J.M.**, *La protección...cit.*, p. 27; **Serrano Gómez, A.**, *Fraude...cit.*, p. 206 y s.; **Stampa Braun, J.M./Bacigalupo, E.**, *La reforma...cit.*, p. 14; **Terradillos Basoco, J.**, *Derecho...cit.*, p. 130; **De Vicente Martínez, R.**, *Delitos...cit.*, p. 117 y ss.; *Los delitos contra la Seguridad Social en el Código...cit.*, p. 68 y ss.; "*Descriminalización por interpretación: un paso hacia atrás en la protección penal del patrimonio del trabajador y de la Seguridad Social*", en *La Ley*, nº 4315, 1997, p. 2 y ss.

¹¹¹ Cfr. **Arroyo Zapatero, L.**, *Manual...cit.*, p. 58; **Gala Durán, C.**, *La responsabilidad...cit.*, p. 365, y 383 y s. (concurso ideal, a pesar de que en p. 549 y s. parece hablar de concurso real); **Morillas Cueva, L.**, "*El problema...cit.*", p. 179 y s.; **Páramo Montero, P.**, *Responsabilidad...cit.*, 2ª ed., p. 113 -sin pronunciarse sobre el género de concurso existente-; **De Vicente Martínez, R.**, *Delitos...cit.*, p. 151.

Castiñeira, M.T., "*El impago a la Seguridad Social de las cuotas retenidas a los trabajadores como delito de apropiación indebida*", en **Mir Puig y Otros**, *Comentarios a la jurisprudencia penal del Tribunal Supremo*, Barcelona, 1992, p. 284; y **Ferré Olivé, J.C.**, "*Delitos...cit.*", p. 51, admiten la posibilidad de que en algunos casos pueda realizarse el ilícito del antiguo art. 499 bis.1º (art. 311.1º CP actual).

¹¹² En relación con la subsunción del supuesto estudiado en el delito de malversación de caudales públicos del art. 399 anterior CP (actual art. 435 CP) **Castiñeira, M.T.**, "*El impago...cit.*", p. 275 y 284; **Gala Durán, C.**, *La responsabilidad...cit.*, p. 364 y s.; **Jové Jané, J./Morales Prats, F.**, "*La protección...cit.*", p. 520; **Morillas Cueva, L.**, "*El problema...cit.*", p. 169; **De Vicente Martínez, R.**, *Delitos...cit.*, p. 153 coinciden, en líneas generales, en rechazar tal hipótesis, considerando que ni el empresario retenedor aparece como funcionario ni las cantidades retenidas pueden ser conceptuadas como caudales públicos ni integrarse en alguno de las especies de fondos y rentas relacionadas en el art. 399. **Queralt, J.J.**, *Derecho...cit.*, 1ª ed., volumen I, p. 343, señaló otrora que, si bien las cuotas no tenían cabida en las rentas expresamente mencionadas por el art. 399, la ubicación penal más idónea para la conducta parecía ser la de la malversación *impropia* de caudales públicos, por lo que sugería la ampliación del tipo.

Por otra parte, **Morillas Cueva, L.**, "*El problema...cit.*", p. 169 y ss., margina la integración de la retención ilegítima de cuotas obreras en el delito de estafa ante la prevalencia de la calificación como apropiación indebida. **Bajo Fernández, M.**, *Derecho...cit.*, p. 545; **Bajo Fernández, M./Pérez Manzano, M.**, en **Bajo Fernández, M./Pérez Manzano, M./Suárez González, C.**, *Manual...cit.*, p. 447, encuentran más insegura la vía de criminalización a través del delito de estafa, habida cuenta de los diversos elementos que requiere este injusto. Con mayor rotundidad, **Castiñeira, M.T.**, "*El impago...cit.*", p. 284, niega la concurrencia en estos supuestos de los elementos del delito de estafa.

La apreciación del delito contra los derechos de los trabajadores actualmente consignado en el art. 311.1º CP -planteamiento que, como sus defensores reconocen¹¹³, no ha sido acogido por la jurisprudencia- se sustenta sobre la consideración de que la falta de ingreso de las cantidades previamente descontadas de las retribuciones conforma un supuesto de verdadera *imposición* de condiciones laborales perjudiciales para los asalariados¹¹⁴. En tal acto de imposición cabe ver un uso de "*maquinaciones o procedimientos maliciosos*" (requisito de la conducta típica previsto por el anterior art. 499 bis.1º; hoy el art. 311.1º se refiere, en cambio, a la utilización de "*engaño o abuso de situación de necesidad*"), puesto que en la mayoría de las ocasiones concurrirá un efectivo engaño a los trabajadores¹¹⁵. La presencia de un perjuicio para los derechos de éstos, más discutida, se ha salvado entendiendo que, si bien existen diversos instrumentos de garantía que permiten el abono de las prestaciones a los obreros aun en caso de falta de cotización, dichos mecanismos son imperfectos y no logran abarcar todo el abanico de supuestos posibles; por ello, en ciertas ocasiones el perjuicio será evidente, y en aquellos casos en que el empleado reciba adecuadamente los beneficios de Seguridad Social el elemento del perjuicio vendrá integrado por las eventuales molestias que el hecho pueda causarle¹¹⁶.

Este planteamiento doctrinal no está en absoluto exento de problemas. Sin ánimo de repetir cuestiones ya anteriormente enunciadas, lo cierto es que, al igual que sucede en los supuestos de defraudación de cotizaciones empresariales, probablemente pueden

¹¹³ Cfr. Morillas Cueva, L., "*El problema...*cit., p. 176 y s.; De Vicente Martínez, R., *Delitos...*cit., p. 150. Cfr., asimismo, Martínez Pérez, C., "*Apropiación...*cit., p. 74.

¹¹⁴ Cfr. Morillas Cueva, L., "*El problema...*cit., p. 177. Cfr., asimismo, Arroyo Zapatero, L., *Manual...*cit., p. 58; De Vicente Martínez, R., *Delitos...*cit., p. 151, quienes sostienen tal imposición incluso en los casos en que el empresario pacta con sus empleados el descuento y la falta de ingreso de las cotizaciones obreras.

¹¹⁵ Cfr. Morillas Cueva, L., "*El problema...*cit., p. 177.

¹¹⁶ Cfr. Morillas Cueva, L., "*El problema...*cit., p. 177 y ss.

existir casos en los que, el acuerdo de empresario y trabajador impida ver una verdadera conducta patronal de "imposición" de las condiciones perjudiciales. A ello se añade, como han intuido los autores de esta tesis, la dudosa concurrencia de un perjuicio típicamente relevante en los supuestos en que los mecanismos de garantía de las prestaciones funcionen adecuadamente¹¹⁷. En cualquier caso, parece evidente que no puede defenderse de forma genérica y sin matizaciones la ubicación de las retenciones de cuotas en el seno del art. 311.1º y, menos aún, la idoneidad de esta norma, construida en función de la tutela de los derechos del trabajador, como instrumento de garantía útil frente a aquellos comportamientos dañinos para el patrimonio de la Seguridad Social¹¹⁸.

Mas el debate sobre la integración de la conducta en el delito contra los derechos de los trabajadores ha sido sin duda secundario en relación con el análisis de la conducta estudiada como supuesto de apropiación indebida. Los principales especialistas defensores de la calificación jurisprudencial han tenido oportunidad de pormenorizar y fundamentar sus planteamientos.

CONDE-PUMPIDO TOURÓN¹¹⁹ presenta gráficamente la tesis de la subsunción de las retenciones empresariales de cuotas en el delito de apropiación indebida señalando que en la conducta analizada concurre : "...1.º) *naturaleza mobiliaria del dinero (cuotas)*; 2.º) *posesión del mismo adquirida legítimamente en virtud de título que produce "ex lege" la obligación de entregarlo a determinada persona jurídica; (retención de parte*

¹¹⁷ Cfr. Martínez Pérez, C., "Apropiación...cit., p. 74, quien, junto a las dos objeciones mencionadas apunta otras dos: la dificultad de sostener en muchos casos la presencia de un efectivo "ánimo de perjudicar a los trabajadores" que mueva al autor, elemento requerido por algún analista; y la discutible concurrencia de los elementos del dolo, que requiere en este caso el conocimiento por parte del sujeto de que su conducta perjudica los derechos de los trabajadores, y debido a que el perjuicio depende del futuro e incierto funcionamiento deficiente de los mecanismos de garantía de las prestaciones, tal conocimiento podría no concurrir.

¹¹⁸ Cfr., en sentido similar, Ferré Olivé, J.C., "Delitos...cit., p. 51.

¹¹⁹ Conde-Pumpido Tourón, C., "La apropiación...cit., p. 91. Cfr. asimismo, con similar claridad expositiva, la STS de 21/XII/1978 (RJA 4241).

del salario por mandato legal, para abono de la participación obrera en las cuotas de la Seguridad Social, dinero que queda en su poder no como propietario, sino en calidad de mero depositario legalmente obligado a entregar lo retenido y depositado en el Instituto Nacional de (...) la Seguridad Social). 3.º) aprovechamiento de las facilidades comisivas que dicha tenencia depara para transmutar (...) la legítima posesión en antijurídico dominio, o al menos asunción de un "ius disponendi" que sólo al propietario incumbe (el empresario es deudor civil de su propia cuota, pero mero instrumento de pago de la de sus trabajadores, que la retiene temporalmente en depósito y si le da un destino diferente está ejercitando un "Ius disponendi" que correspondería al Instituto destinatario); 5.º) Perjuicio para el propietario o para un tercero (...) 6.º) ánimo de lucro propio o ajeno (personal o de la sociedad, lo que es indiferente para la tipificación delictiva)..."

La cuestión del bien jurídico protegido en el pretendido delito de apropiación indebida de la cuota obrera de la Seguridad Social ha resultado discutida. Algún autor, con apoyo en la idea de que se trata de una apropiación de dinero, ha señalado como objeto de tutela el derecho a que se cumpla la obligación de entrega de las cotizaciones¹²⁰. Junto a ello se ha apuntado que el bien jurídico se sitúa, más bien, en el terreno de los haberes patrimoniales de la Seguridad Social y de los propios trabajadores cuyas cuotas se retienen¹²¹.

¹²⁰ Cfr. **Martínez Lucas, J.A.**, *El delito...* cit., p. 23 y s.

¹²¹ Cfr. **De Vicente Martínez, R.**, *Delitos...* cit., p. 125 y s. -quien, sin embargo, se refiere también al "...derecho que tiene el trabajador a que" la cuota descontada "...sea ingresada por el empresario en la Tesorería de la Seguridad Social, y el derecho de la Tesorería de la Seguridad Social a que la cuota descontada al trabajador sea ingresada en sus Oficinas Recaudadoras..."; **Descriminalización...** cit., p. 3. **Páramo Montero, P.**, *Responsabilidad...* cit., 2ª ed., p. 111, por su parte, menciona como bienes jurídicos protegidos a los recursos de la Seguridad Social, al principio de solidaridad en las prestaciones económicas y al derecho del trabajador a recibir dichas prestaciones con seguridad.

Martínez Pérez, C., *"Apropiación..."* cit., p. 81; **Gala Durán, C.**, *La responsabilidad...* cit., p. 369 y s.; **Reyes Olea, M.C.**, *"Consideraciones..."* cit., p. 2, por su parte, consideran que el bien

La conducta prohibida consiste en el no ingreso de las cantidades previamente descontadas de los salarios de los trabajadores en concepto de cotizaciones obreras. En tal proceder empresarial se ve una distracción típica a los efectos del delito del art. 252 CP, puesto que a sumas dinerarias recibidas con obligación de entrega se les da un destino distinto del legalmente determinado¹²². En esta construcción doctrinal destaca como interrogante clave el de la concurrencia o no de una efectiva *recepción* de las cantidades distraídas, presupuesto fáctico necesario para la afirmación de un injusto de apropiación indebida.

En este punto los autores han oscilado entre acoger, con más o menos reservas, el planteamiento del TS -que generalmente sustenta la presencia de una recepción sobre la figura civil del "*constitutum possessorium*"- y perfilar fundamentos adicionales que permitiesen superar el escollo de la evidente inexistencia de un verdadero traslado material de las sumas dinerarias.

Así, por una parte se admite la presencia en este caso de una suerte de *traditio ficta*, construcción en la que el hecho de que el antiguo propietario siga detentando la posesión de la cosa, aunque ahora en virtud de un título distinto, se hace equivaler a una (ficticia) sucesión de dos transmisiones en sentido inverso entre los dos mismos sujetos¹²³. No obstante, la invocación judicial a la institución jurídico-privada romana del "*constitutum possessorium*" ha sido generalmente criticada, señalando que semejante

jurídico protegido es, en todo caso, el patrimonio individual del trabajador.

Para Pérez Manzano, M./Mercader Uguina, J.R., "*El delito...*" cit., en Relaciones Laborales, p. 26; "*El delito...*" cit., en AA.VV., Comentarios...cit., p. 191 lo es el patrimonio de la Seguridad Social.

Para Conde-Pumpido Ferreiro, C., *Apropiaciones...* cit., p. 82 y s., bien jurídico protegido son la propiedad (o el patrimonio) del trabajador y el patrimonio de la Seguridad Social.

¹²² Cfr. Martínez Lucas, J.A., *El delito...* cit., p. 26.

¹²³ En relación con este planteamiento cfr. Conde-Pumpido Ferreiro, C., *Apropiaciones...* cit., p. 77; Conde-Pumpido Tourón, C., "*La apropiación...*" cit., p. 93; Martínez Lucas, J.A., *El delito...* cit., p. 29; De Vicente Martínez, R., *Delitos...* cit., p. 120.

figura se aplicaba a casos de enajenación de una cosa en los que el tenedor conservaba la posesión de la misma a título de arrendatario, depositario, etc., e indicando que se refería no a operaciones con sumas pecuniarias sino a ventas de inmuebles¹²⁴.

Junto a este argumento tomado de la dogmática civilista, se ha fundamentado la concurrencia de la recepción en otros razonamientos. ARROYO ZAPATERO¹²⁵, seguido por algunos autores¹²⁶, sostiene que se ha de evitar una interpretación puramente naturalista del verbo "*recibir*", con el objetivo de entender este término legal de acuerdo con su "*sentido social*" y en este caso, más concretamente, con su "*sentido jurídico*", perspectivas interpretativas ambas que tienen cabida en el tenor literal del verbo. Desde esta perspectiva hermeneútica el autor reafirma la presencia de una "*recepción jurídica*" de las cuotas, las cuales son transmitidas al empresario *ope legis*; recepción jurídica que por razones de economía, tiempo y contabilidad sustituye a una recepción material. En línea cercana, ORTIZ RICOL¹²⁷ afirma la existencia de una efectiva recepción de las cuotas orientando la valoración del hecho hacia el terreno contable. De este modo, entiende que aunque las cantidades retenidas no se hayan movido de las arcas del empresario, su consignación en las nóminas, la firma de éstas por el trabajador y el posterior asiento contable de las sumas en concepto de depósito son momentos de un procedimiento que permite afirmar la doble operación de entrega al trabajador y posterior

¹²⁴ Cfr. estas puntualizaciones en De Vicente Martínez, R., *Delitos...* cit., p. 120. Asimismo, Bajo Fernández, M./Pérez Manzano, M., en Bajo Fernández, M./Pérez Manzano, M./Suárez González, C., *Manual...* cit., p. 447, indican que el "*constitutum possessorium*", figura sobre la que se sustenta la interpretación judicial, constituye una ficción de recepción.

¹²⁵ Cfr. Arroyo Zapatero, L. *Manual...* cit., p. 52.

¹²⁶ Cfr. Gala Durán, C., *La responsabilidad...* cit., p. 374; Rivera Hernández, J.M., *La protección...* cit., p. 27 y s., y la STS de 7/V/1977 (RJA 2199). En una línea de pensamiento coincidente, pero aceptando expresamente la construcción del "*constitutum possessorium*", cfr. Conde-Pumpido Ferreiro, C., *Apropiaciones...* cit., p. 77.

¹²⁷ Cfr. Ortiz Ricol, G., *Derechos...* cit., p. 76 y s. Expone una interpretación orientada en la misma línea la STS de 9/XII/1976 (RJA 5274).

devolución al patrono¹²⁸.

Por su parte, MARTÍNEZ LUCAS¹²⁹ opta por proponer una interpretación "*histórica y sistemática*" que logre trascender el mero entendimiento literal del término "*recibir*". Con el punto de vista histórico el laboralista pretende aproximarse al sentido de la aportación contributiva obrera. La configuración, tras un largo proceso, de un modelo de Seguridad Social llevó aparejado el establecimiento de la cotización, como obligación jurídica prevista para el sostenimiento financiero del sistema de previsión. De este deber contributivo son sujetos obligados el empresario y el trabajador, y la aportación de cada uno tiene un punto de partida diverso: el patrimonio del empresario y el salario del trabajador, respectivamente. A pesar de esta clara delimitación, el legislador ha sido consciente del sinsentido que comportaría una doble entrega de las cantidades descontadas, y por razones de economía ha encargado al patrono el ingreso de la cuota obrera. Asimismo, la consideración, desde una perspectiva sistemática, de las limitaciones que la legislación laboral impone al aplazamiento de las aportaciones obreras y de la prohibición (recogida en el art. 26.3 ET) de que el empresario corra con el pago de tales aportaciones, abonan la idea de que los trabajadores han de contribuir a la Seguridad Social con su propio patrimonio y que las cuotas son parte de sus salarios. En definitiva, para el analista citado los criterios interpretativos sistemático e histórico muestran una efectiva recepción de las sumas descontadas.

La cuestión de la naturaleza del título en virtud del cual el empresario detenta la posesión de las sumas descontadas y que, asimismo, obliga a ingresar dichas sumas, no

¹²⁸ De acuerdo con su fundamentación, Ortiz Ricol, G., *Derechos...* cit., p. 76 y s., añade que exculpar al empresario cobijándolo bajo la pretendida inexistencia de una recepción de las cantidades retenidas supone recurrir a un fraude de ley, lo cual resulta proscrito por el art. 6.4 Código Civil.

¹²⁹ Cfr. Martínez Lucas, J.A., *El delito...* cit., p. 30 y ss.

ha dado tampoco lugar a un consenso doctrinal. El planteamiento genérico¹³⁰, compartido por la jurisprudencia, se apoya en la idea de que la liquidación del salario y el hecho del descuento determinan una "intervención del título de poseer"¹³¹, según la cual la posesión legítimamente emanada de la propiedad deviene posesión afectada a un fin. El título que fundamenta esta nueva situación jurídica generalmente no ha sido caracterizado con rotundidad¹³², en el entendimiento de que no parece posible aplicar conceptos propios de relaciones jurídicas privadas que se mueven en el ámbito de la autonomía de la voluntad a un supuesto determinado en virtud de la voluntad de la ley¹³³. Por ello, se ha convenido que el título de posesión es la propia obligación legal de cotización, que impone al empresario los deberes de deducción e ingreso de las cuotas de sus trabajadores¹³⁴. No obstante, algún analista ha calificado expresamente el título de posesión como *depósito*¹³⁵,

¹³⁰ Cfr. Arroyo Zapatero, L., *Manual...*cit., p. 54; Baylos, A./Terradillos, J., *Derecho...*cit., 1ª ed., p. 171; Conde-Pumpido Tourón, C., "La apropiación..."cit., p. 92 y s.; Morillas Cueva, L., "El problema..."cit., p. 173.

¹³¹ Cfr., expresamente, las SSTs de 21/XII/1978 (RJA 4241), 25/III/1981 (RJA 1220) y 31/III/1997 (RJA 2815).

¹³² De Vicente Martínez, R., *Delitos...*cit., 127 y ss., sostiene que aunque se dude de la concurrencia de un verdadero título de depósito o de mandato, lo que resulta innegable es que, habida cuenta de que se da un acto jurídico (acto de disposición legal) que, transmitiendo la posesión de las cantidades deducidas, no transmite ni el dominio ni el *ius disponendi*, el supuesto es encajable al menos en alguno de los títulos innominados a los que da cobijo el art. 535 CP (actual art. 252 CP). Han apuntado una reflexión similar las SSTs de 1/III/1980 (RJA 914) y de 17/IV/1980 (RJA 1359). En esta idea inciden Arroyo Zapatero, L., *Manual...*cit., p. 54; Martínez Lucas, J.A., *El delito...*cit., p. 35 y s.

¹³⁴ Cfr. Martínez Lucas, J.A., *El delito...*cit., p. 36; -dubitativamente- Moreno Márquez, A.M., "Delitos..."cit., p. 37; De Vicente Martínez, R., *Delitos...*cit., p. 127 y s.

¹³⁵ Cfr. Conde-Pumpido Tourón, C., "La apropiación..."cit., p. 91; -ímplicitamente- Gala Durán, C., *La responsabilidad...*cit., p. 374; Ortiz Ricol, G., *Derechos...*cit., p. 77; Rivera Hernández, J.M., *La protección...*cit., p. 28 -quien añade la referencia a la "administración".

En todo caso, De Vicente Martínez, R., *Delitos...*cit., p. 130 y s., puntualiza que el caso estudiado no es un supuesto de depósito necesario, el cual, de acuerdo con el último inciso del

o como *encomienda* o *comisión de pago*¹³⁶.

Junto a ello, MARTÍNEZ LUCAS¹³⁷ puntualiza que, dado que el objeto de la traslación son sumas pecuniarias, el empresario no las recibe en calidad de mero poseedor, sino que verdaderamente le son transmitidas en propiedad, sólo que con la finalidad impuesta de su posterior ingreso.

Interrogante significado, en el marco de la calificación de la conducta como delito de apropiación indebida, es el de qué valoración merecen las situaciones de carencia empresarial de medios de pago, circunstancia fáctica habitualmente alegada por los sujetos procesados. En este punto la literatura especializada, lejos de las rectificaciones operadas en la doctrina del TS -ante cuya posición primigenia BAJO FERNÁNDEZ y PÉREZ MANZANO¹³⁸ aducen que la consideración de la cuota como parte del salario no impide apreciar una concreta situación de iliquidez, ya que el empresario no recibe del trabajador la cotización sino que ésta sale del propio haber de la empresa-, se ha mostrado unánime: los casos en que se da una efectiva falta de numerario no constituyen ilícitos de apropiación indebida¹³⁹. La razón que fundamenta esta afirmación es básicamente que en los supuestos en que el patrono en verdad carece de medios pecuniarios la "recepción" de las cuotas es una mera ficción¹⁴⁰, pues el sujeto "*nada retiene ni recibe*", y por tanto

art. 252 CP, permitiría imponer la pena del ilícito de apropiación indebida en su mitad superior.

¹³⁶ Cfr. Conde-Pumpido Ferreiro, C., *Apropiaciones...*cit., p. 75 y 77.

¹³⁷ Cfr. Martínez Lucas, J.A., *El delito...*cit., p. 33 y s.

¹³⁸ Bajo Fernández, M., *Derecho...*cit., p. 547; Bajo Fernández, M./Pérez Manzano, M., en Bajo Fernández, M./Pérez Manzano, M./Suárez González, C., *Manual...*cit., p. 448. Cfr., asimismo, Delgado López, L.M., "*La doctrina...*cit., p. 233.

¹³⁹ Cfr. Conde-Pumpido Ferreiro, C., *Apropiaciones...*cit., p. 77; Conde-Pumpido Tourón, C., "*La apropiación...*cit., p. 97; Martínez Lucas, J.A., *El delito...*cit., p. 39 y s.; Páramo Montero, P., *Responsabilidad...*cit., 2ª ed., p. 113.

¹⁴⁰ Cfr. Arroyo Zapatero, L., *Manual...*cit., p. 53.

nada debe entregar o devolver; además no está presente en tales casos el exigible ánimo de lucro¹⁴¹. Ante la ausencia de este expediente incriminatorio se han señalado como posibles cauces en los que buscar la punición de la conducta el delito de estafa, y los de quiebra y alzamiento de bienes¹⁴².

No obstante, se ha puesto de manifiesto la necesidad de valorar la carencia de medios con cautela, de modo que se requiera que la falta de liquidez sea real, absoluta y no provocada deliberadamente por el sujeto¹⁴³.

Siguiendo el planteamiento genérico que afirma la atipicidad de las denominadas *apropiaciones de mero uso*, los autores artífices de la concreción de la tesis doctrinal estudiada han abordado una de las preguntas de mayor trascendencia práctica: en qué casos un impago, sin ánimo de apropiación definitiva, de cuotas obreras descontadas

¹⁴¹ Cfr. Bajo Fernández, M., *Derecho...* cit., p. 547; Bajo Fernández, M./Pérez Manzano, M., en Bajo Fernández, M./Pérez Manzano, M./Suárez González, C., *Manual...* cit., p. 448; Baylos, A./Terradillos, J., *Derecho...* cit., 1ª ed., p. 173 -quienes afirman que la interpretación contraria significaría establecer la prisión por deudas-; Castiñeira, M.T., "El impago..." cit., p. 283; Conde-Pumpido Ferreiro, C., *Apropiaciones...* cit., p. 77; Morillas Cueva, L., "El problema..." cit., p. 176; De Vicente Martínez, R., *Delitos...* cit., p. 139; y, en una línea similar, entre otras las SSTs de 30/IX/1992 (RJA 7405), 2/VI/1993 (RJA 5085) y 4/VII/1994 (RJA 5873).

Conde-Pumpido Tourón, C., "La apropiación..." cit., p. 97, por su parte, sugiere que la problemática de los supuestos de carencia de medios de pago podría solucionarse con base en la idea de la "no exigibilidad de otra conducta".

Asimismo, Arroyo Zapatero, L., *Manual...* cit., p. 56 y s.; Baylos, A./Terradillos, J., *Derecho...* cit., 1ª ed., p. 173; Delgado López, L.M., "La doctrina..." cit., p. 233 y s.; Ferré Olivé, J.C., "Delitos..." cit., p. 51; Gala Durán, C., *La responsabilidad...* cit., p. 377 y s.; De Vicente Martínez, R., *Delitos...* cit., p. 147 y ss., defienden la posibilidad de apreciar la causa de justificación de estado de necesidad en determinados casos de iliquidez de la empresa.

¹⁴² Cfr. Arroyo Zapatero, L., *Manual...* cit., p. 53 y s. (quien hace referencia también al antiguo art. 499 bis.2º); Bajo Fernández, M., *Derecho...* cit., p. 547; Delgado López, L.M., "La doctrina..." cit., p. 233; Morillas Cueva, L., "El problema..." cit., p. 176.

¹⁴³ Cfr. Martínez Lucas, J.A., *El delito...* cit., p. 39 y s. -quien sostiene que en una situación puramente accidental de iliquidez, como una suspensión de pagos, sí existe delito de apropiación indebida-; De Vicente Martínez, R., *Delitos...* cit., p. 138, y la STS de 11/XI/1988 (RJA 9157).

puede permanecer al margen del tipo del art. 252 CP¹⁴⁴. Constatadas las dificultades para deslindar en estos supuestos los comportamientos de distracción (típico) y de apropiación de mero uso (atípico)¹⁴⁵, se han formulado diversas propuestas que pretenden aclarar en este punto, de modo objetivo-general, los márgenes de la conducta prohibida. MARTÍNEZ LUCAS¹⁴⁶ sólo encuentra un ámbito de atipicidad en los actos de disposición realizados antes del término del plazo de ingreso y que no impiden éste; las disposiciones posteriores a ese momento, en cambio, realizarían el tipo.

Buscando igualmente parámetros objetivos de delimitación CONDE-PUMPIDO TOURÓN¹⁴⁷ ha propuesto fijar un segundo plazo, más amplio que el reglamentario de pago, cuya superación llevaría a entender que el incumplimiento de la obligación de ingreso responde al propósito de apropiación definitiva de las cantidades retenidas. En tal solución DE VICENTE MARTÍNEZ¹⁴⁸ observa dos problemas: la falta de un elenco preciso de supuestos en los que el empresario pueda acogerse a este segundo plazo de pago, y el riesgo de que semejante carencia de una lista de supuestos tasados pueda

¹⁴⁴ Aisladamente la STS de 25/VI/1992 (RJA 5882) afirma que la infracción se realiza aunque el empresario tenga la idea de reponer posteriormente las cantidades retenidas.

¹⁴⁵ Cfr. Conde-Pumpido Tourón, C., *"La apropiación...cit., p. 96; De Vicente Martínez, R., Delitos...cit., p. 140*, quienes hacen suyas unas palabras de LÓPEZ VILLEGAS, en las que manifiesta que en los casos en que la apropiación se refiere a dinero el deslinde sólo se puede establecer a partir de la averiguación del propósito del sujeto, el cual deberá inferirse por los signos externos que sugieran su intención, como la prolongación del tiempo de retención.

A ello añade DE VICENTE MARTÍNEZ (p. 142 y s.) sus dudas sobre la virtualidad que a efectos típicos pueda tener la construcción de las *apropiaciones de mero uso*, entre otras razones porque el ánimo de devolución resulta compatible con el dolo. Asimismo, desde una perspectiva político-criminal, aduce que esas disposiciones temporales deben ser penalmente sancionadas, tanto porque lesionan el patrimonio de la Seguridad Social como porque su impunidad podría abrir una vía para que los sujetos eludan sus responsabilidades penales.

¹⁴⁶ Cfr. Martínez Lucas, J.A., *El delito...cit., p. 51 y s.*

¹⁴⁷ Cfr. Conde-Pumpido Tourón, C., *"La apropiación...cit., p. 96*. En sentido similar, cfr. Moreno Márquez, A.M., *"Delitos...cit., p. 38*.

¹⁴⁸ Cfr. De Vicente Martínez, R., *Delitos...cit., p. 141*.

facilitar una masiva huida de los responsables del pago con problemas de tesorería a ese término más amplio. Por ello, ARROYO ZAPATERO, DE VICENTE MARTÍNEZ y GALA DURÁN¹⁴⁹ sugieren valorar como *apropiaciones de mero uso* únicamente las retenciones que vayan acompañadas de una comunicación del impago a la TGSS y a los trabajadores, comunicación que excluiría el propósito fraudulento, y que sean seguidas en breve plazo por la restitución de las cantidades adeudadas¹⁵⁰.

Sujeto activo del delito es el responsable del pago de las cotizaciones en cada Régimen de la Seguridad Social; en este sentido, en relación con el Régimen General sujeto activo es el empresario¹⁵¹. Las posiciones sobre el sujeto pasivo, de forma análoga a los planteamientos relativos al bien jurídico, han mostrado divergencias: se ha atribuido tal cualidad tanto al trabajador por cuenta ajena -como titular de la cuota retenida¹⁵²-, o a la TGSS¹⁵³, como, de forma excepcional, a ambos conjuntamente¹⁵⁴.

¹⁴⁹ Cfr. Arroyo Zapatero, L., *Manual...* cit., p. 55; Gala Durán, C., *La responsabilidad...* cit., p. 380 y s.; De Vicente Martínez, R., *Delitos...* cit., p. 141 y s.

¹⁵⁰ Cfr. Páramo Montero, P., *Responsabilidad...* cit., 2ª ed., p. 112, quien, con apoyo en una STS de 13/VII/1993 (RJA 6070) -relativa a un supuesto de retención de cuotas del IRPF del trabajador-, afirma que la comunicación de la deuda a la TGSS convierte el proceder en atípico, por ausencia de ánimo de lucro.

¹⁵¹ Cfr. Ferré Olivé, J.C., *Delitos...* cit., p. 51; Gala Durán, C., *La responsabilidad...* cit., p. 370; Martínez Lucas, J.A., *El delito...* cit., p. 41; Páramo Montero, P., *Responsabilidad...* cit., 1ª ed., p. 96; De Vicente Martínez, R., *Delitos...* cit., p. 131.

¹⁵² Cfr. Arroyo Zapatero, L., *Manual...* cit., p. 55; Gala Durán, C., *La responsabilidad...* cit., p. 370; Rodríguez-Piñero Royo, M./Quintanar Díez, M., *El delito...* cit., p. 163; De Vicente Martínez, R., *Delitos...* cit., p. 131. La STS de 15/XI/1991 (RJA 8308) afirma, análogamente, que las cuotas son propiedad del trabajador.

¹⁵³ Cfr. Baylos, A./Terradillos, J., *Derecho...* cit., 1ª ed., p. 173, quienes deducen de la posición de la Seguridad Social como sujeto pasivo que en caso de acuerdo entre empresario y trabajador para que éste se quede con parte de la cuota sigue existiendo el delito porque no media propiamente el consentimiento del titular del bien jurídico; Martínez Lucas, J.A., *El delito...* cit., p. 42; Pérez Manzano, M./Mercader Uguina, J.R., *El delito...* cit., en Relaciones Laborales, p. 26; *El delito...* cit., en AA.VV., *Comentarios...* cit., p. 191; Valle Muñiz, J.M., *art. 307...* cit., p. 776; *La criminalización...* cit., en Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales, p. 741 y 747,

En la relación entre los sujetos intervinientes aparece como cuestión polémica y de cierta importancia práctica la de los requisitos que ha de reunir para la existencia del ilícito de apropiación indebida la relación laboral entre empresario y trabajador. Para un sector de analistas resulta exigible la previa afiliación y alta del trabajador en la Seguridad Social¹⁵⁵. Algún otro especialista sostiene, en cambio, que la obligación de cotización -y, por tanto, la responsabilidad penal por su torticero incumplimiento-, no dependen de la correcta verificación de estos deberes de notificación, sino únicamente del pago del salario¹⁵⁶.

De forma colateral a las reflexiones sobre el sujeto pasivo, y dependiendo de las mismas, se suele reconocer el carácter de perjudicados de la TGSS y del propio trabajador, a pesar de la previsión de mecanismos de garantía de las prestaciones de éste¹⁵⁷.

quien expone que el trabajador no puede ser el sujeto pasivo del delito, puesto que ello implicaría que el perjuicio a él causado fuese el resultado del delito, lo que conceptualmente no es posible, ya que tal perjuicio es una circunstancia en gran medida ajena a la conducta típica, sobre la que no se podrían proyectar los requisitos de imputación objetiva y subjetiva. Particularmente, no es posible referir el dolo a ese incierto y ulterior perjuicio.

Las SSTs de 20/IV/1976 (RJA 1672), 22/I/1979 (RJA 131), consideran a la Seguridad Social titular dominical de las cuotas impagadas.

¹⁵⁴ Cfr. **Páramo Montero, P.**, *Responsabilidad...* cit., 1ª ed., p. 96; **De Vicente Martínez, R.**, *"Descriminalización..."* cit., p. 3.

¹⁵⁵ Cfr. **Gala Durán, C.**, *La responsabilidad...* cit., p. 374; **Páramo Montero, P.**, *Responsabilidad...* cit., 1ª ed., p. 96; **De Vicente Martínez, R.**, *Delitos...* cit., p. 131.

¹⁵⁶ Cfr., en este sentido, **Martínez Lucas, J.A.**, *El delito...* cit., p. 42 y s.

¹⁵⁷ Ante la eventual relevancia que tales mecanismos de garantía pudiesen tener para negar el carácter de "perjudicado indirecto" del trabajador, la doctrina ha venido resaltando las insuficiencias de los mismos. Cfr., en general sobre la cuestión de los sujetos perjudicados por el delito, **Arroyo Zapatero, L.**, *Manual...* cit., p. 56; **Baylos, A./Terradillos, J.**, *Derecho...* cit., 1ª ed., p. 173; **Martínez Pérez, C.**, *"Apropiación..."* cit., p. 81; **Morillas Cueva, L.**, *"El problema..."* cit., p. 178 y s.; **Navarro Vilarrocha, P.**, *"Las retenciones..."* cit., p. 205; **Ortiz Ricol, G.**, *Derechos...* cit., p. 75 y s.; **De Vicente Martínez, R.**, *Delitos...* cit., p. 131 y s.; *Los delitos contra la Seguridad Social en el Código...* cit., p. 69; y las SSTs de 30/X/1971 (RJA 4378), 20/IV/1976

El tipo de apropiación indebida de cuotas obreras, de acuerdo con su construcción doctrinal, requiere en su vertiente subjetiva dolo y ánimo de lucro¹⁵⁸. El dolo abarca en este supuesto el conocimiento por parte del sujeto del deber de retener e ingresar las cuotas y la voluntad de distraerlas incorporándolas al haber patrimonial personal o de la empresa o aplicándolas a otros gastos¹⁵⁹. El ánimo de lucro puede apreciarse, en principio, tanto si el sujeto dispone de las sumas retenidas depositándolas en su propio patrimonio como si las invierte en beneficio de la empresa o, en concreto, las utiliza para cubrir otras obligaciones con terceros¹⁶⁰.

La doctrina ha fijado el momento de consumación del ilícito en el de finalización

(RJA 1672), 9/XII/1976 (RJA 5274), 17/II/1977 (RJA 522), que suelen referirse a la Seguridad Social como "*perjudicado directo*" por el delito y a los trabajadores como "*perjudicados indirectos*".

Por el contrario, **Martínez Lucas, J.A.**, *El delito...* cit., p. 44 y s.; **Fiscalía General del Estado**, "*El impago de la cuota obrera de la Seguridad Social: su consideración penal. Consulta 2/1996*", en *La Ley*, nº 4048, 1996, p. 16, sostiene que no es posible ver al trabajador como perjudicado por el delito (puesto que no ha de pagar de nuevo las cuotas eludidas y recibirá las prestaciones que le correspondan), por lo que el único sujeto perjudicado es la Seguridad Social. En un sentido similar se pronuncia la STS de 29/IX/1989 (RJA 6815).

¹⁵⁸ Cfr. **Arroyo Zapatero, L.**, *Manual...* cit., p. 54; **Páramo Montero, P.**, *Responsabilidad...* cit., 1ª ed., p. 96. Minoritariamente, **Gala Durán, C.**, *La responsabilidad...* cit., p. 376, defiende que no es necesaria la concurrencia de ánimo de lucro.

¹⁵⁹ Cfr. **Gala Durán, C.**, *La responsabilidad...* cit., p. 376; **Martínez Lucas, J.A.**, *El delito...* cit., p. 47; **Ortiz Ricol, G.**, *Derechos...* cit., p. 77 y s.; **De Vicente Martínez, R.**, *Delitos...* cit., p. 134.

Por otra parte, **De Vicente Martínez, R.**, *Delitos...* cit., p. 146, y **Gala Durán, C.**, *La responsabilidad...* cit., p. 381, señalan que si el sujeto no tiene conciencia de apropiación como de intención de enriquecerse estaríamos ante un error de tipo que excluiría el dolo y, en consecuencia, determinaría el carácter atípico de la conducta.

¹⁶⁰ Cfr. **Arroyo Zapatero, L.**, *Manual...* cit., p. 54 y s.; **Morillas Cueva, L.**, "*El problema...* cit., p. 175; **De Vicente Martínez, R.**, *Delitos...* cit., p. 134 y ss.; y, entre otras, las SSTs de 9/XII/1976 (RJA 5274), 17/II/1977 (RJA 522), 22/I/1979 (RJA 131), 28/IX/1982 (RJA 4980), 15/XII/1983 (RJA 6570), 3/I/1984 (RJA 9).

del plazo reglamentario de ingreso de las cuotas¹⁶¹. Su posterior devolución a los trabajadores o su pago tras aquel plazo pueden, en su caso, influir en materia de responsabilidad civil o en la apreciación de alguna circunstancia atenuante, pero no en relación con la perfección del delito¹⁶².

Formulada de este modo en sus líneas principales la integración de la retención empresarial de cuotas obreras en el tipo básico de apropiación indebida, la doctrina¹⁶³ no ha dejado de apuntar la posible concurrencia -apreciada por diversas sentencias del TS¹⁶⁴-

¹⁶¹ Cfr. Arroyo Zapatero, L., *Manual...* cit., p. 54; Gala Durán, C., *La responsabilidad...* cit., p. 375; Martínez Lucas, J.A., *El delito...* cit., p. 49 -quien, no obstante, requiere que la falta de ingreso acaecida en tal momento se vea acompañada por actos dispositivos sobre las cuotas-; Morillas Cueva, L., *"El problema..."* cit., p. 174; Páramo Montero, P., *Responsabilidad...* cit., 1ª ed., p. 96; De Vicente Martínez, R., *Delitos...* cit., p. 132.

Por el contrario, Ortiz Ricol, G., *Derechos...* cit., p. 78, considera perfeccionado el delito en el instante en que el empresario se apropia de las cuotas o las distrae para otros fines, aunque no haya transcurrido el plazo para su entrega a la Tesorería de la Seguridad Social y con independencia de que después realice dicha entrega.

Al margen de ello, Martínez Lucas, J.A., *El delito...* cit., p. 50, niega la posibilidad de apreciar la presencia de formas imperfectas de ejecución.

¹⁶² Cfr. Conde-Pumpido Ferreiro, C., *Apropiaciones...* cit., p. 84 -quien añade que si se dan los presupuestos de aplicación de la causa de anulación de la pena del art. 307.4 CP sólo podrá verse beneficiado de ello el sujeto en relación con el hipotético delito de defraudación a la Seguridad Social cometido, pero no respecto de la apropiación indebida-; Gala Durán, C., *La responsabilidad...* cit., p. 375; Morillas Cueva, L., *"El problema..."* cit., p. 174 y s.; Martínez Lucas, J.A., *El delito...* cit., p. 49, y las SSTs de 30/X/1971 (RJA 4378), 17/II/1977 (RJA 522) y de 25/IV/1991 (RJA 2950).

¹⁶³ Cfr. Arroyo Zapatero, L., *Manual...* cit., p. 57 y s.; Gala Durán, C., *La responsabilidad...* cit., p. 382 y s. -quien apunta también la posible presencia del tipo agravado de abuso de relaciones personales existentes entre defraudador y víctima (art. 250.7º CP)-; Martínez Lucas, J.A., *El delito...* cit., p. 53; De Vicente Martínez, R., *Delitos...* cit., p. 149 y s.

¹⁶⁴ Cfr. las SSTs de 15/XII/1983 (RJA 6570), 11/XI/1988 (RJA 9157), 29/IX/1989 (RJA 6815), 4/VII/1994 (RJA 5873) y 6/VII/1995 (RJA 5387).

En otro orden de consideraciones, cabe señalar que en los casos resueltos por las sentencias de 17/II/1977 (RJA 522), 1/III/1980 (RJA 914), el TS hizo uso de la facultad reconocida por el entonces art. 2.2 CP -actual art. 4.3 CP- de dirigirse al Gobierno solicitando el indulto parcial del sujeto condenado, por considerar que la pena impuesta de acuerdo con las reglas legislativas de determinación de la pena resultaba, atendiendo al grado de injusto del hecho,

del tipo agravado que requiere la notable importancia cuantitativa del perjuicio causado (art. 250.1.6º CP)¹⁶⁵.

La aceptación del expediente de la apropiación indebida no ha impedido que alguno de los especialistas que sostiene esta solución haya reconocido que se trata de un recurso forzado, al que se ha visto impulsado el TS por la falta de un tipo específico adecuado para sancionar conductas valoradas como merecedoras de reproche penal¹⁶⁶.

En efecto, como de algún modo vienen a reconocer tales autores, es ésta una solución forzada. Y ello no sólo por los graves problemas de orden dogmático que genera, sino también, y en primer término, por las insuficiencias político-criminales que ineludiblemente comporta¹⁶⁷.

Una constatada disfuncionalidad que no deja de venir originada por el hecho de que la apropiación indebida es un delito patrimonial pensado para relaciones jurídico-privadas derivadas de títulos voluntarios, y no para relaciones jurídico-públicas

excesivamente elevada.

¹⁶⁵ De acuerdo con los arts. 249 y 250 CP el tipo básico se sanciona con pena de prisión de seis meses a cuatro años, mientras que los tipos cualificados recibirán las penas de prisión de uno a seis años y de multa de seis a doce meses.

¹⁶⁶ Cfr. **De Vicente Martínez,R.**, *Delitos...cit.*, p. 155; *"Los delitos contra la Seguridad Social en el Proyecto...cit.*, p. 1154; *Los delitos contra la Seguridad Social en el Código...cit.*, p. 68.

Asimismo cfr., sustancialmente en el mismo sentido, **Boix Reig,J.**, en **Vives Antón,T.S. y Otros**, *Derecho...cit.*, p. 538; **Boix Reig,J./Mira Benavent,J.**, en **Vives Antón,T.S.(coord.)**, *Comentarios...cit.*, tomo II, p. 1522; **Pérez Manzano,M./Mercader Uguina,J.R.**, *"El delito...cit.*, en *Relaciones Laborales*, p. 31; *"El delito...cit.*, en **AA.VV.**, *Comentarios...cit.*, p. 203; **Piqué Vidal,J.**, *"Delitos...cit.*, p. 108 y ss.

Desde una perspectiva distinta, **Bajo Fernández,M.**, *Derecho...cit.*, p. 544; *"Marco...cit.*, p. 257; **Bajo Fernández,M./Pérez Manzano,M.**, en **Bajo Fernández,M./Pérez Manzano,M./Suárez González,C.**, *Manual...cit.*, p. 446; **Conde-Pumpido Tourón,C.**, *"La apropiación...cit.*, p. 94; y la propia **De Vicente Martínez,R.**, *Delitos...cit.*, p. 118 y 163, opinan que estamos ante una tesis jurisprudencial de carácter "progresivo", con la que el TS ha demostrado ser capaz de colmar lagunas legales en defensa de los intereses de los trabajadores.

¹⁶⁷ Cfr. **Martínez-Buján Pérez,C.**, *Derecho Penal económico. Parte Especial...cit.*

predeterminadas por la voluntad de la ley¹⁶⁸.

En gran medida debido a ello, y por mucho que se asegure que el bien jurídico protegido por el delito es el patrimonio de la Seguridad Social -objeto directamente lesionado por el comportamiento empresarial-, intentando adaptar con ello los requisitos del ilícito del art. 252 CP, nos encontramos verdaderamente ante un injusto que orienta su perspectiva de tutela patrimonial hacia el haber del trabajador¹⁶⁹.

Este modo ciertamente anómalo de articular la tutela supone, en primer lugar, que en la medida en que las cotizaciones están integradas en su mayor parte por cuotas empresariales -que son, además, las únicas que cubren determinadas contingencias- la protección otorgada al patrimonio de la Seguridad Social por el delito de apropiación indebida se muestra claramente insuficiente.

En segundo lugar implica, como consecuencia igualmente significativa, que, aun existiendo lesión para el patrimonio de la Seguridad Social, no habrá delito de apropiación indebida cuando el empresario no lleve a cabo la retención, pues en tales ocasiones no resulta posible de ninguna forma afirmar que el sujeto ha recibido las sumas debidas¹⁷⁰. Cabe pensar, de este modo, en los casos en que patrono y empresario acuerdan

¹⁶⁸ Cfr., en esta línea de pensamiento, **Valle Muñiz, J.M.**, *"La criminalización..."* cit., en Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales, p. 735.

Sobre el carácter del ilícito de apropiación indebida como delito patrimonial referido primordialmente a relaciones jurídico-privadas, cfr. **Serrano González de Murillo, J.L./Merino Jara, I.**, *"La elusión del pago de cantidades a cuenta de tributos y la proyectada reforma de los delitos contra la Hacienda Pública"*, en Revista Española de Derecho Financiero, n° 86, 1995, p. 298. Cfr. asimismo **Arroyo Zapatero, L.**, *Manual...* cit., p. 54; **De Vicente Martínez, R.**, *Delitos...* cit., p. 129.

¹⁶⁹ Cfr. **Ferré Olivé, J.C.**, *"Delitos..."* cit., p. 51.

¹⁷⁰ Con buen criterio y desde la consideración del Erario Público como bien jurídico protegido, el legislador ha equiparado en el delito de defraudación tributaria tras la reforma de 1995 el tratamiento de las defraudaciones de *"cantidades retenidas"* y el de aquellas referidas a sumas *"que se hubieran debido retener"*.

el pago del salario sin deducción alguna¹⁷¹, repartiéndose las sumas eludidas o, incluso, en la posibilidad de que el empresario, con la intención de evitar fácilmente la responsabilidad penal y sin que medie ningún pacto con sus obreros, abone las retribuciones al trabajador sin descuentos.

Estas insuficiencias constituyen ya un primer motivo de peso para distanciarse críticamente de la solución aportada por el TS y por la doctrina mayoritaria.

No obstante, junto a ello destaca, como segundo conjunto de objeciones, la consideración de que la tesis de la apropiación indebida genera, incluso después de los diversos retoques que ha recibido, dudas dogmáticas de notable entidad, que han sido oportunamente puestas de manifiesto por un creciente número de autores.

En primer lugar, CASTIÑEIRA¹⁷² señala que es una ficción considerar que por el hecho del descuento se produce una modificación del título por el cual el empresario posee las cantidades deducidas. Para la autora las sumas afectadas al pago de las cuotas no son propiedad de los trabajadores, ya que éstos no han tenido en ningún momento disponibilidad sobre ellas. Tampoco lo son de la Seguridad Social, puesto que la

¹⁷¹ Cfr. Arroyo Zapatero, L., *Manual...* cit., p. 53; Ferré Olivé, J.C., "Delitos..." cit., p. 51; Fina Sanglas, A., "Infracciones..." cit., p. 104; Morillas Cueva, L., "El problema..." cit., p. 167; Valle Muñiz, J.M., "La criminalización..." cit., en Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales, p. 747; "art. 307..." cit., p. 775; "La criminalización..." cit., en AA.VV., Delitos..." cit., p. 186.

Defienden en cambio la existencia de apropiación indebida en estos supuestos, Baylos, A./Terradillos, J., *Derecho...* cit., 1ª ed., p. 173.

Esta situación contrasta con la que se da en el ordenamiento penal alemán, pues en el tipo específico recogido en el § 266a StGB se cobijan también los supuestos en que empresario y trabajador acuerdan el abono sin descuento del salario el impago de las cotizaciones obreras. Sobre ello, cfr., por todos, Bente, U., *Die Strafbarkeit...* cit., p. 47; Fries, R., *Strafrechtliche...* cit., p. 49 y ss.; Fritz, H.-J., *Die Selbstanzeige...* cit., p. 17 y ss.; Lenckner, T., en Schönke, A./Schröder, H., *Strafgesetzbuch...* cit., § 266a, NM 9; Martens, H.-H., *Strafrecht...* cit., p. 76; Samson, E./Günther, H.-L., en Rudolphi, H.-J./Horn, E./Günther, H.-J., *Systematischer...* cit., § 266a, NM 16; Tag, B., *Das Vorenthalten...* cit., p. 106 y ss.; Tröndle, H., *Strafgesetzbuch...* cit., § 266a, NM 11.

¹⁷² Castiñeira, M.T., "El impago..." cit., p. 281 y s. Abiertamente en contra de este análisis se muestra Conde-Pumpido Ferreiro, C., *Apropiaciones...* cit., p. 77, y 80 y s., quien entiende que las cantidades descontadas no son propiedad del patrono retenedor sino del trabajador.

legislación social muestra que la posición del ente es la de acreedor, que puede acudir a un régimen privilegiado de ejecución forzosa pero no a nada similar a una acción real. Las sumas descontadas siguen en propiedad del empresario, aunque tenga el deber de entregarlas a la TGSS¹⁷³. Con base en esta argumentación concluye que el empresario no puede cometer un delito de apropiación indebida¹⁷⁴, puesto que lo único que surge en el momento de la retención es una obligación de pago que no difiere de las demás deudas más que en las excepcionales garantías establecidas para su cumplimiento¹⁷⁵.

Por otra parte, CASTIÑEIRA¹⁷⁶ llama también la atención sobre la ausencia en el supuesto analizado de un abuso de confianza. Tal elemento, señalado por algunos autores y parte de la jurisprudencia como requisito básico del ilícito del art. 252 CP¹⁷⁷, se

¹⁷³ Cfr., en el mismo sentido, **De la Mata Barranco, N.J.**, *Tutela...* cit., p. 522 y 538, quien señala que el empresario ni lesiona la propiedad de otro sujeto (sea el Ente Público, sean los trabajadores), ni lesiona el derecho de crédito de los trabajadores, sino únicamente una obligación para con el Estado.

¹⁷⁴ **Robledo Villar, A.**, *Delitos contra el patrimonio y el orden socioeconómico*, Barcelona, 1997, p. 201; **Sáinz-Pardo Casanova, J.A.**, *El delito de apropiación indebida*, Barcelona, 1977, p. 129; **Vives Antón, T.S./González Cussac, J.L.**, en **Vives Antón, T.S. (coord.)**, *Comentarios...* cit., tomo II, p. 1255; **Vives Antón, T.S./González Cussac, J.L.**, en **Vives Antón, T.S. y Otros**, *Derecho...* cit., p. 427, han señalado expresamente que el propietario no puede ser sujeto activo del delito de apropiación indebida.

¹⁷⁵ En sentido análogo, cfr. **Valle Muñoz, J.M.**, *"La criminalización..."* cit., en *Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales*, p. 741.

¹⁷⁶ Cfr. **Castiñeira, M.T.**, *"El impago..."* cit., p. 274. En sentido similar, cfr. **Valle Muñoz, J.M.**, *"La criminalización..."* cit., en *Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales*, p. 741; **Bacigalupo Zapater, E.**, en **Conde-Pumpido Ferreiro, C. (dir.)**, *Código...* cit., tomo II, p. 3129.

¹⁷⁷ Cfr. **Bustos Ramírez, J.**, *Manual de Derecho Penal. Parte Especial...* cit., p. 244; **Quintanar Díez, M.**, *"Sobre el 'título' y la 'apropiación' en el delito de apropiación indebida del artículo 535 del Código Penal. (Comentario a la sentencia de la Excma. Sala II del Tribunal Supremo de 27 de septiembre de 1990)"*, en *Cuadernos de Política Criminal*, nº 49, 1993, p. 299; **Vives Antón, T.S./González Cussac, J.L.**, en **Vives Antón, T.S. (coord.)**, *Comentarios...* cit., tomo II, p. 1255; **Vives Antón, T.S./González Cussac, J.L.**, en **Vives Antón, T.S.**, *Derecho...* cit., p. 427; y, entre otras, las SSTs de 31/V/1989 (RJA 5002), 16/X/1991 (RJA 7287), 24/VI/1992 (RJA 5861), 15/X/1993 (RJA 7722), 20/IX/1993 (RJA 6988), 8/IX/1994 (RJA 7202);

encuentra ausente por el hecho de que, en opinión de esta analista, entre obreros, empresarios y Seguridad Social no se da propiamente una relación de confianza¹⁷⁸.

DELGADO LÓPEZ¹⁷⁹ ha rechazado la calificación de apropiación indebida desde otro planteamiento de crítica. El especialista parte del presupuesto de que tal delito patrimonial requiere la concurrencia, junto al lucro del autor, de un correlativo perjuicio del sujeto que entrega la cosa apropiada o de un tercero¹⁸⁰. Y tal perjuicio típico no existe en el caso de la retención empresarial de cuotas obreras¹⁸¹ puesto que, por una parte, los trabajadores no se empobrecen en lo mismo en que se lucra el patrono, ya que quedan liberados de su deuda con la Seguridad Social y no han de pagar de nuevo las cuotas¹⁸². Y, por otra parte, es dudosa la presencia de un perjuicio para la TGSS, ya que el impago contributivo determina que sea el empresario quien haya de hacerse cargo del eventual pago de prestaciones o al menos, en caso de que se aplique el principio de automaticidad, le permite a la entidad gestora dirigirse contra el patrono para lograr el reintegro de las

13/VI/1994 (RJA 6007); 11/X/1995 (RJA 7226).

¹⁷⁸ Mantienen la opinión contraria, entre otras, las SSTs de 20/IV/1976 (RJA 1672), 9/XII/1976 (RJA 5274), 17/II/1977 (RJA 522), 7/V/1977 (RJA 2199), 22/I/1979 (RJA 131), 25/VI/1992 (RJA 5882).

¹⁷⁹ Cfr. Delgado López, L.M., "La doctrina...cit., p. 237 y ss.

¹⁸⁰ Cfr., en el mismo sentido, de modo genérico, Vives Antón, T.S./González Cussac, J.L., en Vives Antón, T.S. (coord.), *Comentarios...cit.*, tomo II, p. 1262; Vives Antón, T.S./González Cussac, J.L., en Vives Antón, T.S. y Otros, *Derecho...cit.*, p. 432; y las SSTs de 12/XI/1990 (RJA 8879), 12/XII/1991 (RJA 9295), 21/VII/1993 (RJA 7141), 15/X/1993 (RJA 7722), 4/VI/1994 (RJA 4519).

¹⁸¹ Parecen llegar a una conclusión opuesta las SSTs de 20/IV/1976 (RJA 1672), 9/XII/1976 (RJA 5274), 17/II/1977 (RJA 522), 22/I/1979 (RJA 131).

¹⁸² Cfr., también en este sentido, Fiscalía General del Estado, "El impago...cit., p. 16, y el auto AP Jaén de 8/IV/1997.

cantidades abonadas¹⁸³.

Con todo, el impago generará sin duda molestias para los trabajadores y para la TGSS, que incluso podrían ser calificadas de *perjuicios*. No obstante, estos perjuicios causados nunca se corresponderán con el enriquecimiento del autor, con lo que seguirá faltando uno de los elementos del injusto de apropiación indebida.

Aun cuando las objeciones presentadas constituyen atendibles reflexiones críticas¹⁸⁴, el punto en el que principalmente quiebra la tesis de la inclusión en el delito de apropiación indebida es el de la inexistencia de una entrega al empresario de las cantidades retenidas. El principal problema para aceptar el planteamiento del sector hoy ya minoritario sigue residiendo en afirmar que el empresario efectivamente ha *recibido* un valor patrimonial de otro¹⁸⁵.

¹⁸³ El autor matiza, no obstante (p. 239), que si el empresario resulta insolvente la TGSS -o, en su caso, los trabajadores-, sufrirán un grave perjuicio al no poder obtener el reintegro -o el abono- de las prestaciones. Aunque en este caso pueda aceptarse la presencia de un perjuicio, la situación de insolvencia impide hablar de apropiación indebida, por inexistencia del objeto de la acción.

Por otra parte, DELGADO LÓPEZ (p. 240) apunta la idea de que incluso podría producirse un "(etéreo) lucro" para la Seguridad Social, puesto que con estas conductas la institución sólo deja de recibir las cotizaciones obreras -parte reducida de sus ingresos- mientras que queda por completo liberada del abono de las prestaciones respecto de los trabajadores afectados.

¹⁸⁴ A lo expuesto cabe añadir una reflexión de Castiñeira, M.T., "El impago...cit.", p. 280, quien señala con razón que en ocasiones no se procede al examen de la concurrencia de los elementos del dolo, sino que la misma se deduce automáticamente de la presencia de los elementos objetivos del tipo. Igualmente se observa en algunas sentencias una deficiente fundamentación de la concurrencia del ánimo de lucro, la cual se afirma con base en la mera constatación, puramente objetiva, de la presencia de un beneficio para el sujeto, mediante la utilización por parte de estas resoluciones del argumento de que los específicos elementos subjetivos del tipo son inaprensibles por los sentidos, por lo que han de deducirse de los hechos externos sensorialmente perceptibles.

¹⁸⁵ Cfr. Castiñeira, M.T., "El impago...cit.", p. 282 y s.; González Rus, J.J., en Carmona Salgado, C. y Otros, *Manual de Derecho Penal. Parte Especial*, tomo II, Madrid, 1992, p. 303; Martínez Pérez, C., "Apropiación...cit.", p. 75; De la Mata Barranco, N.J., *Tutela...cit.*, p. 522 y 538; Moreno Márquez, A.M., "Delitos...cit.", p. 37; Rodríguez Devesa, J.M./Serrano

En primer término, casi no resulta necesario recordar que la fundamentación originaria de la existencia de una *recepción* de las cuotas esgrimida por el TS (aquella que se basaba en la institución jurídico-privada del "*constitutum possessorium*") no sólo ha sido rectificada por el propio órgano jurisdiccional, sino que ha sido desacreditada tanto por autores favorables como contrarios a la tesis del alto tribunal¹⁸⁶.

Más allá de ello, las argumentaciones de la doctrina que, sin acogerse a la controvertida figura, han pretendido demostrar la concurrencia de una recepción de las sumas deducidas (las teorías de la "*recepción jurídica*" y la interpretación histórica y sistemática), no resultan tampoco plenamente convincentes ni dan garantías suficientes de indemnidad en este punto del principio de legalidad penal. Más bien parecen planteamientos que aspiran a cerrar en su pieza más conflictiva una tesis político-criminalmente insatisfactoria (insatisfacción que se muestra más claramente en un momento en que sí existe un tipo específico de defraudación a la Seguridad Social) que se asienta sobre una construcción muy cuestionable desde un punto de vista dogmático.

Más acordes con las cautelas que han de presidir todo proceso de expansión de la intervención punitiva se muestran las contundentes palabras de VIVES ANTÓN y

Gómez,A., *Derecho Penal español. Parte Especial...*cit., 18ª ed., p. 408; Valle Muñiz,J.M., "*La criminalización...*cit., en Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales, p. 740; Queralt Jiménez,J.J., *Derecho...*cit., 3ª ed., p. 400 y 657. Mientras la mayor parte de los analistas se fijan en el hecho de que no existe entrega-recepción entre el trabajador y el empresario retenedor, este último autor parte de un punto de vista distinto. Para él, la razón principal de que no se cometa un ilícito penal de apropiación indebida es que las entidades gestoras en ningún momento han entregado las cantidades deducidas, sino que éstas nunca han dejado de ser propiedad del patrono. Por ello, afirma que lo que hace la jurisprudencia es confundir un derecho de crédito con el derecho de propiedad.

¹⁸⁶ Entre este último grupo, Castiñeira,M.T., "*El impago...*cit., p. 283, niega que se pueda aplicar la figura del "*constitutum possessorium*", puesto que los trabajadores no adquieren en ningún momento la propiedad del dinero retenido.

Delgado López,L.M., "*La doctrina...*cit., p. 232, por su parte, se muestra disconforme con la utilización de la construcción citada, puesto que es una figura que versa sobre la enajenación de inmuebles.

GONZÁLEZ CUSSAC¹⁸⁷ quienes, en expresa referencia a la retención de cantidades descontadas para el pago de la cuota obrera de la Seguridad Social, afirman que "*la recepción requiere la entrega efectiva de la cosa al deudor. Mediante tal entrega, la cosa ha de pasar materialmente a sus manos. No hay, por consiguiente, recepción, si la cosa estaba ya en poder del autor y permanece en su patrimonio, pese a que se haya alterado la situación dominical. El "constitutum possessorium" o cualquier otro tipo de ficción de entrega no comportan una auténtica recepción de la cosa. Por lo tanto, en tales ocasiones no podrá apreciarse la concurrencia del tipo*". En la misma línea, MARTÍNEZ PÉREZ¹⁸⁸ concluye con razón que si no hay una entrega o envío materiales previos, nunca puede hablarse de recepción, pues si se hace se le está otorgando al vocablo "recibir" un sentido que rebasa el tenor literal posible de la palabra en cuestión, llevando a cabo así un ejercicio de analogía prohibida¹⁸⁹. En suma, la tesis de la apropiación indebida se

¹⁸⁷ Vives Antón, T.S./González Cussac, J.L., en Vives Antón, T.S. (coord.), *Comentarios...cit.*, tomo II, p. 965; Vives Antón, T.S./González Cussac, J.L., en Vives Antón, T.S. y Otros, *Derecho...cit.*, p. 427. Cfr., en el mismo sentido, Boix Reig, J./Mira Benavent, J., en Vives Antón, T.S. (coord.), *Comentarios...cit.*, tomo II, p. 1525; González Rus, J.J., en Cobo del Rosal, M. (dir.) y Otros, *Curso...cit.*, p. 702 y s.

¹⁸⁸ Martínez Pérez, C., *Apropiación...cit.*, p. 76. Cfr., en el mismo sentido, Berdugo Gómez de la Torre, L./Ferré Olivé, J.C., *Todo...cit.*, p. 117; Ferré Olivé, J.C., *Delitos...cit.*, p. 51; Rodríguez Devesa, J.M./Serrano Gómez, A., *Derecho Penal español. Parte Especial...cit.*, 18ª ed., p. 408.

De opinión contraria, Conde-Pumpido Tourón, C., *La apropiación...cit.*, p. 94.

¹⁸⁹ Fiandaca, G./Musco, E., *Diritto Penale. Parte Generale*, Bologna, 1985, p. 47 y s.; Otto, H., *Grundkurs Strafrecht. Allgemeine Strafrechtslehre*, 4ª ed., Berlin-New York, 1992, p. 29; Roxin, C., *Derecho Penal. Parte General. tomo I. Fundamentos. La estructura de la teoría del delito*, Madrid, 1997, entre otros, señalan que lo que separa a la analogía de la interpretación extensiva es que ésta se mantiene dentro de los límites del sentido literal posible de la ley, mientras que la analogía -prohibida por el art. 4.1 CP cuando es "*in malam partem*"- trasciende dicho marco y busca la integración en la norma de un supuesto de hecho que no tiene propiamente cabida en ella según el sentido literal de sus palabras, pero similar a otros casos que sí la tienen.

muestra en este punto incompatible con el principio de legalidad¹⁹⁰.

Frente a este acertado análisis no puede oponerse, como hacen ARROYO ZAPATERO y DE VICENTE MARTÍNEZ¹⁹¹ que la interpretación de la *recepción*, de acuerdo con un sentido social o jurídico, permite integrar en el ámbito de la norma sin fricción ni recurso a la analogía prohibida los supuestos estudiados, entendiendo que existe propiamente una "*recepción jurídica*"¹⁹². Por una parte, si con la expresión "*sentido*

¹⁹⁰ Cfr. Bacigalupo, E., en Conde-Pumpido Ferreiro, C. (dir.), *Código...cit.*, tomo II, p. 3129; González Rus, J.J., en Carmona Salgado, C. y Otros, *Manual...cit.*, tomo II, p. 303; Martínez-Buján Pérez, C., *Los delitos...cit.*, p. 85; *Derecho Penal económico. Parte Especial...cit.*; Queralt Jiménez, J.J., *Derecho...cit.*, 3ª ed., p. 400 y s.; Rodríguez-Piñero Royo, M./Quintanar Díez, M., "*El delito...cit.*", p. 160 y 164; Valle Muñiz, J.M., "*La criminalización...cit.*", en Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales, p. 742; Vives Antón, T.S./González Cussac, J.L., en Vives Antón, T.S. (coord.), *Comentarios...cit.*, tomo II, p. 965; Vives Antón, T.S./González Cussac, J.L., en Vives Antón, T.S. y Otros, *Derecho...cit.*, p. 428.

Por el contrario, Conde-Pumpido Tourón, C., "*La apropiación...cit.*", p. 94, mantiene que la construcción jurisprudencial guarda un "*escrupuloso respeto al principio de legalidad*", pues no se realiza sino un encaje preciso producto de un análisis cuidadoso de la conducta que revela su sentido material y jurídico. En la misma línea Conde-Pumpido Ferreiro, C., *Apropiaciones...cit.*, p. 77 y s., afirma que no existe vulneración del principio de legalidad, pues lo único que se hace con la interpretación jurisprudencial es integrar el contenido de un *tipo abierto*.

¹⁹¹ Cfr. Arroyo Zapatero, L., *Manual...cit.*, p. 52; De Vicente Martínez, R., *Delitos...cit.*, p. 127.

¹⁹² Martínez Pérez, C., "*Apropiación...cit.*", p. 79 y s., seguido en este punto por Valle Muñiz, J.M., "*La criminalización...cit.*", en Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales, p. 739, muestra acertadamente una contradicción inherente a la teoría de la "*recepción jurídica*", cuando expone que si se está de acuerdo con tal planteamiento, éste no puede ser abandonado en los casos de inexistencia de medios de pago, como hacen los defensores de esa teoría, que resaltan la inexistencia de un objeto material, sobre el que pueda desarrollarse el comportamiento de apropiación, y la ausencia de ánimo de lucro en el proceder del sujeto.

En efecto, en estos casos aparecen los mismos elementos que en los supuestos en los que se da una situación de solvencia empresarial, a saber: retención que determina una posesión a título de depósito o mandato, no ingreso que transmuta la posesión lícita en propiedad ilícita, perjuicio para trabajadores y Seguridad Social. Por otra parte, mantener que en estos supuestos no se apropia ni se distrae nada implica caer en el equívoco de caracterizar el apropiar y el distraer, que son modalidades de acción, como resultado del delito.

Por lo que se refiere a la concurrencia de ánimo de lucro, el autor señala que su ausencia

social" se está haciendo referencia a una perspectiva interpretativa que pretenda recoger el significado y la valoración que la ciudadanía da a la conducta, probablemente tal método daría como resultado un reforzamiento de la idea de que las cotizaciones obreras no pertenecen en ningún caso al trabajador, sino que forman parte del patrimonio del empresario, del que salen para ser ingresadas, a modo de tributos, en la TGSS. De este modo, no resultaría posible hablar de *recepción* de las cuotas.

Por otra parte, si la orientación hacia el "*sentido social*" está reclamando una interpretación que, más allá de estrechos límites formalistas, atienda al significado material de la conducta, el intento resulta, si cabe, más vano. Si esta dirección interpretativa se concreta, como hacen estos autores, en el "*sentido jurídico*" del término analizado, seguramente podría aceptarse que en la relación obligacional de cotización tiene lugar entre empresario y trabajador una entrega-recepción de las cantidades descontadas. Sin embargo, a ello se llegaría a través de una suerte de perversión idealista del método interpretativo, que llevaría a acoger un significado por completo carente de sustrato material; una interpretación que se aleja de la materialidad de la conducta, por un doble motivo: primero, porque olvida que desde un punto de vista físico no existe entrega-recepción de las cuotas, y segundo -lo que es más relevante-, porque es una interpretación que diverge por completo del sentido material que tiene la conducta en la realidad de las relaciones laborales; resulta hoy mistificador sostener que se trata de un comportamiento antijurídico desplegado sobre elementos del haber patrimonial del trabajador, puesto que lo que materialmente tiene lugar es un incumplimiento, más o menos fraudulento, de una obligación empresarial dirigida al sostenimiento de determinada parcela del gasto público. Por lo tanto, aunque pudiese aceptarse una interpretación que sustituye el sustrato y el significado material de la conducta por un

no puede derivarse mecánicamente de la pretendida falta de un elemento objetivo del tipo. Si bien conceptualmente el hecho de que el empresario retenga pero no ingrese representa un incremento injusto de su patrimonio, esto no evita que haya de investigarse en cada caso si el patrono actúa impulsado por aquella intención concreta.

determinada conciencia ideal, de orden jurídico-formal, de la misma, ello no parece, desde la prudencia que en Derecho Penal ha de guiar la labor interpretativa, recomendable.

El planteamiento de ORTIZ RICOL¹⁹³ que, de modo similar, viene a defender la existencia de una recepción de las cuotas desde una valoración puramente jurídica del hecho orientada hacia el terreno contable, no puede tampoco ser acogido. Su interpretación ha de hacer frente a las críticas recién esbozadas, e incluso en mayor medida que la citada tesis de la "recepción jurídica", ya que toma como presupuesto unos modos de gestión presupuestaria que en muchos casos no se compadecen con la realidad de las empresas¹⁹⁴, y mucho menos con la forma de proceder de las entidades defraudadoras.

Por último, las reflexiones de MARTÍNEZ LUCAS¹⁹⁵, sustentadas sobre el intento de una interpretación histórica y sistemática del supuesto analizado, tampoco llegan a demostrar que verdaderamente exista una recepción¹⁹⁶. Sus argumentaciones sobre el desarrollo de la obligación de cotización y su configuración y sentido actual, y su repaso a la normativa de Seguridad Social no logran más que ilustrar el hecho de que el legislador laboral, mediante el establecimiento del deber de cotizar, pretende -al menos formalmente- hacer recaer parte de la financiación de la Seguridad Social sobre los

¹⁹³ Cfr. Ortiz Ricol, G., *Derechos...* cit., p. 76 y s.

¹⁹⁴ Vid. Castiñeira, M.T., *"El impago..."* cit., p. 280, la cual señala que normalmente las empresas no proceden en el momento del pago del salario a una separación material de las cantidades que posteriormente han de ser ingresadas en la TGSS, sino que las abonan sin separación real previa.

¹⁹⁵ Cfr. Martínez Lucas, J.A., *El delito...* cit., p. 30 y ss.

¹⁹⁶ Valle Muñoz, J.M., *"La criminalización..."* cit., en Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales, p. 740, afirma expresamente que la argumentación de este autor "...tan sólo demuestra la existencia de un especial control administrativo sobre el deber del empresario de ingresar la cuota del trabajador. Mas, el hecho de que el dinero es recibido por el empresario (...) sigue sin estar suficientemente explicado".

trabajadores. Sin embargo, ello no parece suficiente para fundamentar la presencia del elemento típico controvertido. Su planteamiento no trasciende las limitaciones de los anteriores, y de nuevo ha de apoyarse en una ficción de *recepción*, que sólo se mantiene en un plano puramente ideal, pero no supera la confrontación con la realidad material de la acción de retener.

En todo caso, como ya había apuntado con razón MARTÍNEZ PÉREZ¹⁹⁷, serían estas diversas versiones de una interpretación extensiva, dudosa y manifiestamente contraria al reo, por lo que los órganos jurisdiccionales deberían rechazarla invocando la significación material del principio "*in dubio pro reo*", que en este caso sería "*in dubio pro libertate*".

La imposibilidad de mantener que en la conducta de referencia exista una recepción no es desde luego baladí, sino que resulta capital a la hora de defender su calificación como delito de apropiación indebida, pues, de acuerdo con el autor últimamente citado, el verbo "recibir" aparece configurado como uno de los elementos nucleares de dicho injusto este delito¹⁹⁸, ya que lo característico del mismo no se encuentra tanto en el hecho de que se detente la posesión de la cosa en virtud de un título, como en la circunstancia de que ésta haya sido efectivamente recibida¹⁹⁹.

Por ello, al no poderse mantener que el empresario ha recibido las cantidades

¹⁹⁷ Martínez Pérez, C., "Apropiación...cit., p. 76 y s.

¹⁹⁸ Así lo consideran también, entre otras, las SSTS de 25/II/1991 (RJA 1424), 10/II/1992 (RJA 1087), 2/VI/1993 (RJA 5691), 20/IX/1993 (RJA 6988), 13/VII/1994 (RJA 6007), 15/XI/1994 (RJA 9012), 6/XI/1995 (RJA 8729), 12/XII/1995 (RJA 9240).

¹⁹⁹ Cfr. Martínez Pérez, C., "Apropiación...cit., p. 77 y s., quien indica que tal argumentación se ve corroborada por la jurisprudencia del TS [vid., últimamente, las SSTS de 13/III/1989 (RJA 2616), 23/III/1990 (RJA 2594), 17/XII/1991 (RJA 9531), 18/IV/1994 (RJA 3933)], que tradicionalmente ha encontrado, y sigue encontrando, en el hecho de la previa entrega/recepción de la cosa uno de los criterios básicos de delimitación del tipo del art. 252 CP frente al delito de hurto. Aceptan también en parte este criterio Bajo Fernández, M./Pérez Manzano, M., en Bajo Fernández, M./Pérez Manzano, M./Suárez González, C., *Manual...cit.*, p. 409.

retenidas, no cabe reconducir el comportamiento estudiado al ámbito de la apropiación indebida.

No obstante, el expuesto rechazo a la calificación como delito de apropiación indebida no implica considerar que las retenciones de cuotas obreras deban ser consideradas como meros ilícitos de carácter administrativo. Bien al contrario, la casi totalidad de la doctrina²⁰⁰ ha venido con razón coincidiendo en defender -al menos implícitamente- la criminalización de tales comportamientos.

La intervención penal en la materia se presenta en principio, desde diversas consideraciones, como una opción político-criminal razonable y respetuosa con los postulados que limitan el ejercicio del *ius puniendi*.

En efecto, se trata de conductas particularmente lesivas caracterizadas por su pluriofensividad²⁰¹. Como modalidad concreta del fraude de cotizaciones, la retención de cuotas obreras genera las diversas clases de perjuicios -ya señaladas en el capítulo II- propias de este género delictivo: daños en el patrimonio de la Seguridad Social, limitación de los recursos disponibles para la acción protectora de la institución, perjuicios indirectos para otros agentes económicos, perjuicios eventuales, efectivos e hipotéticos para trabajadores individuales. Todo ello demuestra que, al igual que se afirmaba de forma genérica sobre el fraude de cotizaciones, estamos ante comportamientos dignos de ser penalmente prohibidos.

En este caso, con todo, cabría quizá adicionar otra razón que refuerza tal conclusión en el particular ámbito de esta especie de fraude contributivo. La legislación de Seguridad Social parte de que las cotizaciones obreras son, formalmente, aportaciones

²⁰⁰ Cfr. expresamente, entre otros, Conde-Pumpido Tourón, C., "La apropiación...cit.", p. 94; González Rus, J.J., en Carmona Salgado, C. y Otros, *Manual...cit.*, p. 303; Martínez Pérez, C., "Apropiación...cit.", p. 80; De la Mata Barranco, N.J., *Tutela...cit.*, p. 523 y 538; Unidad especial para el estudio y propuesta de medidas para la prevención y corrección del fraude, *Informe...cit.*, p. 221 y 318.

²⁰¹ Cfr. Martínez Pérez, C., "Apropiación...cit.", p. 80.

que los trabajadores realizan para el financiamiento del sistema público de protección. Y son aportaciones que, consideradas como porción del salario, en cierto sentido provienen del patrimonio del propio productor. Por ello, aun cuando quepa poner en entredicho esta visión formalista de la distinción cuotas obreras/cuotas empresariales, parece sostenible que en los supuestos estudiados el perjuicio para los trabajadores se muestra con mayor evidencia que en los casos en los que la defraudación alcanza sólo a las cuotas patronales.

Por otra parte, la constatada *cifra negra* de los fraudes de cotizaciones, reveladora en principio de la insuficiencia de las sanciones laborales, abarca también a los impagos de cuotas obreras²⁰². Asimismo podrían reproducirse aquí las consideraciones ya esbozadas en relación con la presumible eficacia de la prohibición penal²⁰³.

En suma, las reflexiones que anteceden parecen indicar el acierto político-criminal de prohibir penalmente las elusiones de cuotas obreras. Sin embargo, ello va a depender, en todo caso, de la concreta formulación típica que se escoja para la criminalización de la conducta. Y en este punto las opciones posibles probablemente podrían reconducirse a tres: la integración en el área típica del ilícito del art. 307 CP, la tipificación específica articulada a través de la creación de un tipo autónomo, y el tradicional recurso al delito de apropiación indebida.

Postergado a los epígrafes relativos al análisis dogmático del injusto de defraudación a la Seguridad Social el estudio de las dos primeras opciones, si se centra la atención sobre la ya clásica solución citada en tercer lugar, se pone de manifiesto desde esta perspectiva político-criminal otra de las razones que fundamentan el desacierto de

²⁰² Conde-Pumpido Tourón, C., "La apropiación...cit., p. 97 y s.; Martínez Lucas, J.A., *El delito...cit.*, p. 53; Serrano Gómez, A., *Fraude...cit.*, p. 207, han señalado la frecuente comisión de este ilícito, confrontándola con el reducido número de sentencias a que ha dado lugar.

²⁰³ De esta eventual eficacia parece, sin embargo, dudar Castiñeira, M.T., "El impago...cit., p. 285, quien señala que el recurso al Derecho Penal no ha logrado disminuir en estos casos el fraude, con lo que las normas penales no han cumplido su efecto preventivo.

la tesis jurisprudencial.

Diversos autores han apuntado, de forma más o menos explícita²⁰⁴, que la incriminación de las retenciones de cuotas obreras como delito de apropiación indebida infringe el principio de intervención mínima. En el momento actual el recurso al tradicional delito patrimonial sí supondría incurrir en una grave contradicción valorativa, habida cuenta de que los impagos de cotizaciones empresariales y de cantidades retenidas a los trabajadores a los efectos del IRPF sólo serían penalmente relevantes cuando superasen los 15 millones de pesetas y viniesen articulados a través de una conducta engañosa, mientras que la falta de abono de cuotas obreras de la Seguridad Social, sin el requisito del engaño, podría ser penada cuando superase la cifra de 50000 pesetas. De este modo se estaría tratando de forma notablemente desigual a conductas similares desde un punto de vista ontológico y equiparables desde un punto de vista valorativo²⁰⁵.

²⁰⁴ Cfr. **Rodríguez Devesa, J.M./Serrano Gómez, A.**, *Derecho Penal español. Parte Especial...* cit., 18ª ed., p. 408; **Pérez Manzano, M./Mercader Uguina, J.R.**, "El delito..." cit., en AA.VV., *Comentarios...* cit., p. 200, -los cuales se refieren a la injusticia material que entraña sancionar penalmente la conducta de quienes, sin otro elemento que añada desvalor al hecho, dejan de abonar la deuda con la Seguridad Social, y reclaman que el impago de cuotas obreras sólo sea prohibido cuando medie engaño-; **Queralt Jiménez, J.J.**, *Derecho...* cit., 3ª ed., p. 400 -quien apunta que la solución referida podría violentar el principio de subsidiariedad del Derecho Penal, en la medida en que la Administración puede contar con medios suficientes (sanciones, procedimiento ejecutivo) para lograr la recaudación coactiva de las cuotas-. Cfr. asimismo **Valle Muñiz, J.M.**, "art. 307..." cit., p. 776, "La criminalización..." cit., en AA.VV., *Delitos...* cit., p. 189; "La criminalización..." cit., en *Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales*, p. 748, -quien señala que la intervención penal a partir de 50000 pts. sólo estaría justificada si el bien jurídico protegido fuese el patrimonio del trabajador-; **Rodríguez-Piñero Royo, M./Quintanar Díez, M.**, "El delito..." cit., p. 160, -quienes indican que la tesis de la apropiación indebida supone *de facto* la criminalización judicial de conductas que el legislador no ha prohibido expresamente bajo pena, y sugieren que la razón de que no lo haya hecho puede ser que no son merecedoras de sanción criminal-.

Por el contrario, **Conde-Pumpido Tourón, C.**, "La apropiación..." cit., p. 94 sostiene, en un planteamiento más cercano a la posición del TS, que estamos ante hechos verdaderamente merecedores de sanción penal, ya que el empresario está disponiendo de algo que no es suyo.

²⁰⁵ Cfr. **Martínez-Buján Pérez, C.**, *Los delitos...* cit., p. 85, quien señala que, por ello, estaríamos ante una violación del principio de proporcionalidad. Cfr. asimismo, en una línea de

Sin embargo, más allá de ello destaca el hecho de que si se tiene en cuenta que el bien jurídico directamente lesionado por esta clase de conductas es el patrimonio de la Seguridad Social, probablemente no sea descabellado entender que los simples impagos de cuotas obreras descontadas por valor superior a 50.000 pts. no constituyen modalidades de ataque a aquel bien jurídico de particular peligrosidad. Y ello, en primer lugar, por la reducida cuantía del perjuicio delimitadora del tipo penal de injusto; circunstancia que cobra una significación todavía más relevante si se considera que el art. 623 CP sanciona como falta la apropiación indebida en cuantía inferior a cincuenta mil pesetas (ilícito que, no obstante, tal vez no tenga mucha virtualidad práctica en relación con las conductas estudiadas). En segundo lugar, por la propia transparencia del comportamiento prohibido, en el cual no se requiere la presencia de proceder engañoso alguno que, por medio de la ocultación o desfiguración del débito, incremente el riesgo para el bien jurídico, cualificando de este modo el desvalor de acción de la conducta²⁰⁶. Hasta tal punto resulta limitado el desvalor de acción del ilícito que podría llegar a apreciarse apropiación indebida, aun cuando ello pudiese ser desde luego discutible, en casos en los que el empresario comunicase a la TGSS su deuda y el impago.

Adicionalmente, concurre la circunstancia de que la conducta pretendidamente prohibida por el art. 252 CP apenas presenta elementos diferenciales respecto del

pensamiento coincidente, Pérez Manzano, M./Mercader Uguina, J.R., "El delito...cit., en AA.VV., Comentarios...cit., p. 201; Valle Muñiz, J.M., "La criminalización...cit., en Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales, p. 747; "art. 307...cit., p. 776; "La criminalización...cit., en AA.VV., Delitos...cit., p. 188.

²⁰⁶ Pérez Manzano, M./Mercader Uguina, J.R., "El delito...cit., en Relaciones Laborales, p. 31; "El delito...cit., en AA.VV., Comentarios...cit., p. 200 y s.; quienes afirman que el recurso a la apropiación indebida es una respuesta excesivamente grave en sí misma, entienden que un motivo sustancial para alejar las retenciones de cuotas obreras del ámbito del delito de apropiación indebida y buscar su ubicación en el tipo del art. 307 CP es la exigencia en este último del elemento del engaño, ausente en aquel injusto. Ello responde a la posición mantenida por estos autores favorable a limitar la intervención penal a los casos en que la presencia de un proceder engañoso intensifique el peligro para el bien jurídico.

supuesto previsto en la correspondiente infracción administrativa (art. 15.2 LISOS)²⁰⁷.

En suma, no parece desacertado entender que la criminalización de los impagos de cuotas obreras por medio del ilícito de apropiación indebida puede comportar la vulneración del carácter fragmentario del Derecho Penal y, con ello, del principio de intervención mínima. En ésta, como en otras ocasiones, la maximalización del recurso al ordenamiento punitivo puede resultar un torpe modo de descuidar la efectiva protección de intereses socialmente valiosos, ignorando la adopción de otras medidas que permitan la reducción de semejante clase de comportamientos empresariales.

Las dudas que desde el prisma del principio de intervención mínima se suscitan en relación con la idoneidad de la sanción a título de apropiación indebida representan, en todo caso, un nuevo argumento que aconseja el abandono de una tesis -la de la subsunción en el marco del art. 252 CP- que se presenta como altamente problemática desde un punto de vista dogmático y como inadecuada y excesiva desde una perspectiva político-criminal.

IV.2.- GÉNESIS DEL DELITO DE DEFRAUDACIÓN A LA SEGURIDAD SOCIAL.

Las manifestaciones de la doctrina favorables a tutelar penalmente el patrimonio de la Seguridad Social frente a las defraudaciones contributivas fueron coetáneas de (y

²⁰⁷ Cfr. Arroyo Zapatero, L., *Manual...cit.*, p. 16; De Vicente Martínez, R., *Delitos...cit.*, p. 70.

en gran medida surgieron a raíz de) diversos proyectos de reforma legislativa que han contemplado el establecimiento de figuras delictivas de fraude de cotizaciones, o al menos, de ilícitos más genéricos en los que expresamente se daba cabida a tal proceder empresarial.

Ninguna de estas propuestas prelegislativas llegó a alcanzar la vigencia normativa. Sin embargo, desde la perspectiva actual, la revisión de tales borradores permite conocer los hitos fundamentales de un largo proceso de reflexión que de algún modo ha influido en la actual configuración del injusto del art. 307 CP.

Punto de llegada de este proceso fue la L.O. 6/1995, de 29 de junio, que como art. 349 bis del anterior CP estableció una primera versión, sustancialmente idéntica a la actual, del injusto analizado. La revisión de la tramitación parlamentaria de aquella ley de reforma parcial del CP constituye un instrumento útil para poder esbozar una interpretación fundada de los elementos del ilícito.

IV.2.1.- El Decreto-Ley de 15 de febrero de 1952 y el Proyecto de Ley de reforma parcial del CP de 1971.

Con anterioridad a todos los proyectos mencionados, que se articularon en las últimas décadas como momentos de una cierta toma de conciencia sobre la necesidad de la intervención punitiva en materia de fraude a la Seguridad Social, el Decreto-ley de 15 de febrero de 1952 constituyó la primera norma que abría la posibilidad de imponer sanciones penales por incumplimiento de la obligación de cotización. La disposición establecía las responsabilidades en caso de vulneración de "*...las obligaciones legalmente impuestas en el orden laboral y en la esfera de la previsión social...*" en el marco de una

cesión de mano de obra²⁰⁸. Su art. 2 preveía que cuando de los hechos "...se desprendiera la existencia de maquinaciones o confabulaciones dolosas..." habría de pasarse el tanto de culpa a la jurisdicción penal para que, en su caso, se impusiesen tanto a la empresa cedente como a la cesionaria²⁰⁹ las penas recogidas en el art. 534 CP²¹⁰ de aquel momento. La defraudación genérica, recogida en este precepto, requería básicamente, según el TS²¹¹, la concurrencia de tres elementos: a) un perjuicio real o intentado; b) un acto o contrato engañoso dirigido a aquel fin; c) que el engaño no fuese el propio de cualquier otro ilícito

²⁰⁸ La Exposición de Motivos del Decreto-Ley se refería expresivamente a estos supuestos: *"viene iniciándose en los últimos tiempos, especialmente en las regiones de mayor volumen industrial, un sistema o procedimiento de contratación de mano de obra que, si se extendiera, (...) podría dejar prácticamente sin efectos todos los beneficios de amparo, tutela y protección que el Estado persigue afanosamente en favor de los trabajadores."*

Por virtud del aludido sistema, una Empresa cede temporalmente todo o parte de su personal a otros empresarios, sin que, en muchas ocasiones, se cumplan por el cedente las obligaciones legalmente impuestas, tanto en el orden estrictamente laboral como en el de la previsión social en pro de los trabajadores, que, más tarde, suelen verse burlados en sus derechos, ante la insolvencia de aquella Empresa. (...) Para evitar esto (...) ha de utilizarse no sólo la celosa actuación de los organismos laborales, sino que también han de imponerse (...) las sanciones penales que procedan a quienes actuaren en esta esfera de forma dolosa".

²⁰⁹ **Quintano Ripollés, A.**, *Tratado de la parte especial del Derecho Penal*, tomo II, 2ª ed., Madrid, 1977, p. 817, señala que la mención de la atribución de responsabilidad criminal a la "empresa" ha de entenderse referida a los empresarios o personas que intervinieren en el fraude. **Martín García, P.**, *"De los delitos contra la libertad y seguridad en el trabajo"*, en AA.VV., *La nueva delincuencia I*, Madrid, 1993, p. 239, llama también la atención sobre la incorrección técnica de esa mención de atribución de responsabilidad.

²¹⁰ El art. 534 CP, integrado en la sección 2ª -"de las estafas y otros engaños"- del capítulo IV -"de las defraudaciones"- del Título XIII del segundo libro del Código, y que a partir de la reforma de 1963 se numeraría como art. 533 CP, disponía: *"el que defraudare o perjudicare a otro usando de cualquier engaño que no se halle expresado en los artículos anteriores de esta Sección, será castigado con una multa del tanto al duplo del perjuicio que irrogare, sin que pueda bajar de 1.000 [5000] pesetas, y en caso de reincidencia, con la misma multa y arresto mayor"*.

²¹¹ Cfr. las SSTs de 11 de junio de 1963 (RJA 2959) y 9 de marzo de 1965 (RJA 856).

de su misma sección²¹². El artículo establecía una pena de multa del tanto al duplo del perjuicio causado, sin que pudiese bajar de 1000 pts. -en la reforma de 1963 el límite sería elevado a 5000 pts.-, con la adición, en caso de reincidencia, de la pena de arresto mayor.

No obstante, la inaplicación de esta norma²¹³, probablemente debida, entre otras circunstancias, a la falta de voluntad de las instancias de persecución penal, a la inconcreción típica y a su ubicación como ley penal especial, hizo de ella un momento escasamente significativo del proceso histórico de criminalización del fraude contra la Seguridad Social.

Posteriormente, a fines de los años 60, tanto el mundo sindical como el Ministerio Público, ante la generalizada violación de los derechos de los trabajadores en el marco de las relaciones laborales, reclamaron expresamente la incriminación de las más graves infracciones de la legislación social²¹⁴.

Como respuesta a esta demanda se incluyó en el Proyecto de Ley de reforma del Código Penal de 25 de junio de 1971²¹⁵ un nuevo artículo 532 bis, que pretendía recoger

²¹² Cfr. **Fina Sanglas, A.**, *"Infracciones...cit.*, p. 107; **Molero Manglano, C.**, *"El delito...cit.*, p. 19.

²¹³ Inaplicación mencionada por **Ayala Gómez, I.**, *"Observaciones...cit.*, p. 38; **Bueno Arús, F.**, *"La protección...cit.*, p. 582; **Sáinz Cantero, J.A.**, *"Los delitos laborales, cinco años después"*, en *Estudios Penales I*, 1977, p. 343; **Rodríguez Devesa, J.M./Serrano Gómez, A.**, *Derecho Penal español. Parte Especial...cit.*, 17ª ed., p. 349 y s., y, según este autor, reconocida por los procuradores encargados de debatir el Proyecto de Ley de reforma parcial de CP de 25 de junio de 1971.

²¹⁴ Cfr., en relación con las demandas sindicales, **Molero Manglano, C.**, *"El delito...cit.*, p. 20; **Rodríguez Devesa, J.M./Serrano Gómez, A.**, *Derecho Penal español. Parte Especial...cit.*, 17ª ed., p. 349; **Sáinz Cantero, J.A.**, *"Los delitos...cit.*, p. 344. Sobre la posición del Ministerio Público, cfr. **Fiscalía del Tribunal Supremo**, *Memoria...cit.*, p. 269 y ss. -en particular 274 y s., en la que solicita la criminalización de la elusión de deberes empresariales en el marco de las obligaciones de afiliación y cotización, y de la obtención indebida de prestaciones.

²¹⁵ Vid. Boletín Oficial de las Cortes Españolas, nº 1154, 1 de julio de 1971, p. 28122 y ss.

las conductas de mayor lesividad, integrándolas en la sección del CP (sección 2º del capítulo IV del título XIII) rubricada como "*de las estafas y otros engaños*". El número 3 de la disposición tipificaba uno de los comportamientos que, desde una perspectiva de defensa de los derechos de los trabajadores, era objeto de denuncia en aquel momento²¹⁶: el incumplimiento de las obligaciones contributivas. El Proyecto, tal como fue presentado para su debate en la Ponencia de la Comisión de Justicia de las Cortes, prescribía: "*art. 532 bis. Serán castigados con la pena de arresto mayor y multa de 5.000 a 50.000 pesetas: (...) 3.º El que repetidamente incumpliere las disposiciones establecidas en materia de alta y cotización a la Seguridad Social, si como consecuencia de ello se produjera para alguna persona privación o disminución de los beneficios o prestaciones que aquella tenga establecidos*". El documento fue ampliamente debatido en la Ponencia y sufrió retoques de cierta entidad²¹⁷, con los cuales, siendo suprimido el número 3º, desapareció la referencia típica a las omisiones contributivas de un precepto que, tipificando el denominado delito contra la libertad y la seguridad en el trabajo, se convertiría algunos meses después en el art. 499 bis del anterior CP, ubicado en el capítulo VIII del título XII ("*delitos contra la libertad y seguridad*")²¹⁸.

La redacción originaria del art. 532 bis situaba la esencia del injusto de su número 3º no en la lesión del patrimonio de la Seguridad Social que ocasionaría el impago de las cotizaciones, sino en el perjuicio que este impago podría causar en los derechos sociales de los trabajadores. La delimitación del área típica que se proponía, en un momento en que la Ley de Seguridad Social de 1966 ya había acometido una primera regulación de

²¹⁶ Cfr. Sáinz Cantero, J.A., "*Los delitos...*cit., p. 339.

²¹⁷ Para una revisión de la tramitación parlamentaria del art. 499 bis del anterior CP vid. Molero Manglano, C., "*El delito...*cit., p. 21 y s.; Rodríguez Devesa, J.M., *Derecho Penal español. Parte Especial...*cit., 17ª ed., p. 349 y ss.; Sáinz Cantero, J.A., "*Los delitos...*cit., p. 344 y ss.; De Vicente Martínez, R., *Delitos...*cit., p. 218 y ss.

²¹⁸ El nuevo artículo sería introducido por la Ley 44/1971, de 15 de noviembre, cuya Disposición Derogatoria segunda suprimió el comentado Decreto-Ley de 15 de febrero de 1952.

la responsabilidad empresarial en orden a las prestaciones y del principio de automaticidad de éstas, seguramente podría haber ocasionado considerables dificultades de aplicación práctica de la norma.

La supresión del párrafo 3º parece lógica si se tiene en cuenta la finalidad que animaba la reforma. La elusión de cotizaciones no tenía cabida, ni probablemente debía tenerla, en un precepto penal que pretendía proteger los derechos de los trabajadores²¹⁹.

IV.2.2.- El Proyecto de Código Penal de 1980.

El Título VIII -"*Delitos contra el orden socio-económico*"- del Proyecto de Código Penal de 1980²²⁰ constituyó, con su vasto catálogo de figuras delictivas, una de las mayores novedades²²¹ y, posiblemente, el principal objeto de controversia de aquella propuesta legislativa²²².

²¹⁹ Esta era, de acuerdo con **Rodríguez Devesa, J.M./Serrano Gómez, A.**, *Derecho Penal español. Parte Especial...*cit., 17ª ed., p. 350, la finalidad que animaba el Proyecto de Ley.

²²⁰ Cfr. BOCG, sección Congreso, serie A, nº 108-I, 17 de enero de 1980, p. 657 y ss.

²²¹ Cfr. **Barbero Santos, M.**, *"Los delitos contra..."*cit., p. 145.

²²² Opinión ampliamente compartida. Cfr., por todos, **Bajo Fernández, M.**, *"Derecho Penal económico: desarrollo económico, protección penal y cuestiones político-criminales"*, en AA.VV., *Hacia un Derecho...*cit., p. 63 y s.; **García Valdés, C.**, *"El Título..."*cit., p. 349.

En el seno del capítulo V del citado título -"*delitos cometidos con ocasión de las relaciones laborales*"²²³- se encontraban los ilícitos de retención de cuotas obreras y de defraudación contributiva, tipificados respectivamente en los artículos 359 y 360²²⁴.

La ubicación normativa de los delitos constituyó un primer objeto de crítica. Algunos autores señalaron²²⁵ que la integración de los injustos laborales en el título de los delitos socioeconómicos reflejaba una errónea directriz de protección, orientada no hacia el trabajador como sujeto individual sino hacia la consideración de la fuerza de trabajo como mercancía presente en el mercado. Como alternativa a tal ubicación, RODRÍGUEZ RAMOS²²⁶ planteó la extracción de los ilícitos estudiados del CP, proponiendo su inserción, junto a las infracciones administrativas en la materia²²⁷, en un futuro Código de Trabajo, o, subsidiariamente, la creación dentro del propio CP de un nuevo título rubricado como "*de los delitos contra la calidad de vida*" o "*contra los medios de vida*",

²²³ **García Valdés, C.**, "*Notas sobre el Proyecto de Código Penal*", en **García Valdés, C.**, *Temas...* cit., p. 386, afirmaba, en referencia a todas las figuras del capítulo, que su tipificación era realista y huía tanto del "*impunismo tradicional*" como de una "*represión totalizante*".

²²⁴ Para una aproximación a las reflexiones expuestas en la tramitación parlamentaria de los delitos contra la Seguridad Social en el Proyecto de Código Penal de 1980, vid. **Jové Jané, J./Morales Prats, F.**, "*La protección...* cit., p. 521 y s.; **De Vicente Martínez, R.**, *Delitos...* cit., p. 221 y s., y 362 y s.; *Los delitos contra la Seguridad Social en el Código...* cit., p. 48 y s.

²²⁵ Cfr. **Barbero Santos, M.**, "*Los delitos contra...* cit., p. 159; **Muñoz Conde, F.**, "*La ideología...* cit., p. 120; **Rodríguez Mourullo, G.**, "*Los delitos económicos en el Proyecto de Código Penal*", en *Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales*, 1981-II, p. 712, -apoyando en este punto la opinión expresada por **TORIO** en la sección IV de la Comisión General de Codificación-; **Rodríguez Ramos, L.**, "*La protección...* cit., p. 780 y s.

²²⁶ **Rodríguez Ramos, L.**, "*La protección...* cit., p. 780 y ss.

²²⁷ **Rodríguez Ramos, L.**, "*La protección...* cit., p. 781 llamó también la atención sobre el hecho de que ciertas infracciones administrativas en materia laboral y de Seguridad Social eran muy similares, si no idénticas, a los delitos del capítulo, con lo que se producía en este ámbito un cierto solapamiento de ilícitos, el cual, por la confusión que generaría, podría dificultar la aplicación de los tipos penales.

donde se integrarían los delitos laborales junto a los ecológicos, los urbanísticos y los alimentarios. Por el contrario, JOVÉ JANÉ y MORALES PRATS²²⁸ defendieron la integración en el título VIII, indicando que ello evitaba incurrir en una desafortunada privatización de intereses propiamente públicos.

El art. 359 de la propuesta establecía: *"el empresario que, habiendo efectuado el descuento de la parte de cuotas de la Seguridad Social que corresponden a la aportación de los trabajadores, no las ingresare dentro del plazo establecido, será castigado con las penas de prisión de seis meses a tres años y multa de seis a doce meses, teniendo en cuenta para su fijación el importe de las mencionadas cuotas"*. La tipificación específica de este ilícito fue valorada positivamente por la mayor parte de la doctrina, que no se mostraba satisfecha con la solución aportada por el TS para la sanción de los supuestos de referencia²²⁹. La norma fue incluso considerada un -mejorable- modelo a seguir, por los especialistas que en años posteriores recomendaron la tipificación específica de las retenciones de cuotas obreras²³⁰.

Sin embargo, otros autores se mostraron críticos con el precepto, pues consideraban que se trataba de una innecesaria incriminación expresa de un inequívoco caso de apropiación indebida. Al tiempo, señalaban que esta incriminación expresa implicaba un injustificado privilegio en el tratamiento de la conducta, ya que la pena

²²⁸ Jové Jané, J./Morales Prats, F., *"La protección...cit., p. 520 y s.*

²²⁹ Cfr., por todos, Martínez Pérez, C., *"Apropiación...cit., p. 81; De Vicente Martínez, R., Delitos...cit., p. 159.*

²³⁰ Cfr., entre otros, Bajo Fernández, M./Pérez Manzano, M., en Bajo Fernández, M./Pérez Manzano, M./Suárez González, C., *Manual...cit., p. 447; Baylos, A./Terradillos, J., Derecho...cit., 1ª ed., p. 174 y s.; Ferré Olivé, J.C., "Delitos...cit., p. 55; González Rus, J.J., en Carmona Salgado, C. y Otros, Manual...cit., tomo II, p. 303.*

privativa de libertad prevista por el Proyecto de CP para el delito de apropiación indebida (art. 261²³¹) era más grave que la establecida en el art. 359²³².

A pesar de la valoración del precepto expresada por la doctrina mayoritaria, se resaltó que la redacción típica del art. 359 parecía incriminar una mera situación de mora, lo que resultaría inadecuado²³³. Por otra parte, se apuntó que, aun sin llevar a cabo una comparación con la sanción de la apropiación indebida, la pena prevista aparecía como

²³¹ La pena prevista para la apropiación indebida en el art. 261, determinada por remisión a los arts. 256 y 258 CP, era de prisión de seis meses a cuatro años, que podía elevarse a prisión de tres a seis años en los supuestos cualificados del art. 258. El último párrafo del art. 261 prescribía que estas penas serían impuestas en su mitad superior cuando se tratase de un depósito miserable o necesario, y en su mitad inferior si el imputado restituyere lo apropiado dentro de los diez días siguientes a la iniciación del procedimiento.

²³² Cfr. **García Valdés, C.**, *"El Título...cit."*, p. 363; **Ruiz Vadillo, E.**, *Proyecto...cit.*, p. 65; **Stampa Braun, J.M./Bacigalupo, E.**, *La reforma...cit.*, p. 14.

De opinión contraria, **Ferré Olivé, J.C.**, *"Delitos...cit."*, p. 52, considera que el supuesto de hecho criminalizado en el art. 359 no es un caso de apropiación indebida. **Morillas Cueva, L.**, *"El problema...cit."*, p. 181, entiende que no es sólo una modalidad de apropiación indebida, puesto que da cobijo a casos que no entrarían en el tipo de aquel delito patrimonial.

Por otra parte, **Martínez Pérez, C.**, *"Apropiación...cit."*, p. 82, matiza la crítica doctrinal referida a la comparación de penas entre los arts. 359 y 261, señalando que la sanción prevista en este último precepto se impone sólo a las apropiaciones indebidas que superen una determinada cuantía o constituyan supuestos de reincidencia, pues en caso contrario únicamente se estaría ante una falta. A ello añade que la comparación sólo puede establecerse partiendo de que el impago de cuotas obreras realiza el tipo del mencionado delito patrimonial, puesto que si se rechaza esta premisa interpretativa la crítica del tratamiento punitivo privilegiado carece de base alguna. **Morillas Cueva, L.**, *"El problema...cit."*, p. 181 y s., piensa, en cambio, que el hecho de que pudiese llegarse a una pena más benigna y la circunstancia de que los delitos de los arts. 261 y 359 protejan bienes jurídicos distintos -en un caso se tutela el orden socio-económico y en otro el patrimonio individual- abonan la conclusión de que es posible apreciar un concurso de delitos entre ambos injustos, que habría de solventarse en favor de la aplicación del art. 261. El autor entiende que la solución a esta anómala situación vendría dada por la elevación del máximo de la pena privativa de libertad del art. 359 a cuatro años, con lo que, junto con la multa, se superaría el marco punitivo del art. 261, haciendo de este modo aplicable el precepto del título VIII.

²³³ Cfr. **Ruiz Vadillo, E.**, *Proyecto...cit.*, p. 65.

excesivamente benigna²³⁴. Algún analista²³⁵, en fin, recomendó el establecimiento de mecanismos de modulación de la pena en virtud de la concurrencia de circunstancias como el perjuicio causado, la situación económica del empresario, o el destino de las cuotas.

El art. 360, en la redacción del Proyecto, disponía: *"el que defraudare a la Seguridad Social, eludiendo el pago total o parcial de las cotizaciones debidas a aquélla en cuantía igual o superior a dos millones de pesetas en los doce meses inmediatamente anteriores, será castigado con las penas señaladas en el artículo precedente"*. La penalidad, de este modo fijada, era de prisión de seis meses a tres años y multa de seis a doce meses, para cuya determinación habría de tenerse en cuenta el importe de las cuotas eludidas.

La figura, al igual que el ilícito del art. 359, fue saludada por algunos comentaristas señalando su innecesariedad, por cuanto se entendía que su área típica podía ser idóneamente ocupada por el delito de estafa²³⁶. RUIZ VADILLO²³⁷, a partir de este planteamiento y de forma un tanto imprecisa, propuso abandonar la tipificación específica de las conductas consignadas en los arts. 359 y 360, remitiéndose *"...a la apropiación indebida y estafa, con imposición de un plus punitivo por la especial significación social de estos quebrantamientos"*. Tal agravación de la pena podría llevarse a cabo mediante su imposición en la mitad superior o a través de la adición de una multa.

²³⁴ Cfr. Martínez Pérez, C., *"Apropiación...cit."*, p. 82, quien, tras indicar que la sanción es equivalente a las previstas en otros delitos socioeconómicos, concluye que el cobijo de un ilícito bajo el epígrafe de los delitos socioeconómicos parece comportar una cierta "atenuación" de la pena en relación con los injustos que atentan contra el patrimonio individual. Cfr., en el mismo sentido, Baylos, A./Terradillos, J., *Derecho...cit.*, 1ª ed., p. 175; Muñoz Conde, F., *"La ideología...cit."*, p. 120.

²³⁵ Cfr. Morillas Cueva, L., *"El problema...cit."*, p. 182 y s.

²³⁶ Cfr., en esta línea, Rodríguez Ramos, L., *"La protección...cit."*, p. 780; Stampa Braun, J.M./Bacigalupo, E., *La reforma...cit.*, p. 13.

²³⁷ Ruiz Vadillo, E., *Proyecto...cit.*, p. 65.

FERRÉ OLIVÉ²³⁸ criticó la configuración del tipo como una defraudación -técnica que él considera propia de los delitos patrimoniales- por entender que ello dificultaría la aplicación de la norma y originaría lagunas de punición.

El límite cuantitativo previsto por el precepto también fue objeto de reflexión, mas no sobre lo adecuado o inadecuado de su establecimiento, sino desde su consideración en relación con el delito de fraude de prestaciones del art. 361 PCP, tipo que prescribía una cuantía mínima de 15.000 pesetas. Algún autor calificó de "*injusticia material*" el hecho de que el fraude empresarial fuese considerado delito sólo a partir de los dos millones de pesetas, mientras el fraude de los trabajadores lo sería desde las 15.000 pts.²³⁹. La conclusión de tal denuncia probablemente no había de ser tanto cuestionar el límite cuantitativo de la defraudación de cotizaciones como discutir el acierto de elevar a la categoría de delito el fraude obrero a la Seguridad Social, una infracción de escasa entidad lesiva.

Dada la incriminación específica de la retención de la cuota obrera en el artículo precedente, el tipo del 360 parecía ir referido, exclusivamente, a las cotizaciones empresariales; no obstante, el precepto no limitaba de forma explícita la clase de cuotas cuya defraudación se prohibía²⁴⁰. Esta imprecisión fue resaltada por MORILLAS CUEVA²⁴¹ quien, partiendo de una consideración conjunta de los ilícitos de los artículos

²³⁸ Ferré Olivé, J.C., "*Delitos...*cit., p. 52.

²³⁹ Cfr. Barbero Santos, M., "*Los delitos contra...*cit., p. 159; Terradillos Basoco, J., "*La satisfacción...*cit., p. 147; Muñoz Conde, F., "*La ideología...*cit., p. 120, -quien resalta que la penalidad de ambos delitos es prácticamente la misma-.

²⁴⁰ De hecho, Ferré Olivé, J.C., "*Delitos...*cit., p. 53, entiende que la norma parece abarcar la defraudación tanto de cotizaciones empresariales como obreras.

²⁴¹ Morillas Cueva, L., "*El problema...*cit., p. 183. La imprecisión reseñada llevó a este autor a plantearse si cabría incluir en el tipo el comportamiento del trabajador que, previo pacto con su patrono para recibir el salario íntegro, eludiese el pago de la cuota obrera. La elevada cuantía exigida por el tipo y el hecho de que se responsabilice en exclusiva -por disposición expresa de la LGSS- al empresario del pago de ambas cuotas determinaron su respuesta negativa.

359 y 360, manifestaba que, aun cuando se hiciese difícil pensar en un concurso de delitos entre ambas conductas, la redacción del precepto dejaba abierta tal posibilidad, lo que le llevaba a solicitar que el tipo detallase a qué cuotas hacía referencia²⁴².

El Proyecto de Código Penal de 1980 decayó a lo largo de su debate parlamentario, situación seguramente provocada, entre otras razones, por el novedoso abanico de figuras delictivas presente en su título VIII²⁴³. A pesar de ello, desde su contemplación actual, resulta significativo comprobar cómo el primer intento de abordar una regulación global de los delitos económicos tomó en cuenta las conductas que en mayor medida lesionan el patrimonio de la Seguridad Social y, particularmente, incriminó la retención indebida de cuotas obreras y la defraudación de cotizaciones, solución que en parte sería adoptada poco después por la PANCP de 1983²⁴⁴.

²⁴² De Vicente Martínez, R., *Delitos...* cit., p. 222 y s. hacía la misma reclamación, si bien requiriendo que se hiciese constar expresamente que sólo se refería a las cotizaciones empresariales.

²⁴³ Cfr. Martínez Pérez, C., *Apropiación...* cit., p. 83.

²⁴⁴ Junto a los dos ilícitos reseñados, el PCP incluyó en los arts. 361 y 362 -integrados igualmente en el mencionado capítulo V "*de los delitos cometidos con ocasión de las relaciones laborales*"- dos supuestos -uno potencialmente realizable por los trabajadores y otro por los empresarios- que podrían englobarse en la categoría de fraude de prestaciones.

El art. 361 establecía: "*el que fraudulentamente obtenga prestaciones de desempleo u otras de la Seguridad Social, indebidas o superiores a las que le correspondan, o prolongue maliciosamente el disfrute de las mismas, será castigado con la pena de prisión de seis meses a dos años, teniendo en cuenta para su fijación el importe de lo defraudado, siempre que exceda de quince mil pesetas*". Por su parte, el art. 362 disponía: "*el que maliciosamente empleare a trabajadores beneficiarios de las prestaciones de desempleo con incumplimiento de las obligaciones legales que garanticen la incompatibilidad de dicha prestación con el trabajo, será castigado con las penas de prisión de seis meses a dos años y multa de seis a doce meses*".

Rivera Hernández, J.M., *La protección...* cit., p. 30; Stampa Braun, J.M./Bacigalupo, E., *La reforma...* cit., p. 13, subrayaron que el art. 361 tipificaba autónomamente un supuesto específico de estafa. La criminalización de ambas conductas no fue, en líneas generales, valorada negativamente (cfr. Ferré Olivé, J.C., *Delitos...* cit., p. 53; Rivera Hernández, J.M., *Protección...* cit., p. 30; De Vicente Martínez, R., *Delitos...* cit., p. 305); sin embargo, se puso de relieve que debía haberse limitado la prohibición a los fraudes de notable entidad cuantitativa y se subrayó que los sujetos podían actuar en estos casos impelidos por

IV.2.3.- La Propuesta de Anteproyecto de Nuevo Código Penal de 1983.

A pesar de no haber llegado nunca a presentarse en el registro del Congreso de los Diputados, la PANCP de 1983 generó, tal como parecía pretender, un intenso debate doctrinal sobre las innovaciones de una reforma penal que la Propuesta sistematizaba, recogiendo, en gran medida, la estructura básica del Proyecto publicado tres años antes.

De aquel texto pasó a la PANCP el tipo de fraude contributivo, que aparecía inserto en el capítulo III -"De los delitos laborales"- del Título XII -"De los delitos socioeconómicos"²⁴⁵-, dentro de su sección 2ª, rubricada como "De los delitos relativos a la Seguridad Social y a la contratación de trabajadores"²⁴⁶. El artículo 291 disponía: "*el que mediante cualquier ardid defraudare a la Seguridad Social eludiendo el pago total o parcial de las cotizaciones empresariales debidas a aquélla en cuantía igual o superior a dos millones de pesetas en los doce meses inmediatamente anteriores, será castigado con la pena de multa de seis a veinticuatro meses. Estas penas se impondrán*

situaciones de necesidad o de pobreza extrema (cfr. Ferré Olivé, J.C., "Delitos...cit., p. 53; Barbero Santos, M., "Los delitos contra...cit., p. 159).

²⁴⁵ Ayala Gómez, I., "Observaciones...cit., p. 38, considera adecuada la ubicación de los delitos laborales en el título XII, puesto que tales ilícitos se encuentran preordenados a la tutela del orden socio-económico. En la misma línea Quintero Olivares, G., "Delitos...cit., p. 578, añade que esta ubicación les permite eludir una indeseable privatización de la tutela de intereses genuinamente colectivos.

²⁴⁶ Bueno Arús, F., "La protección...cit., p. 588, no dejaba de señalar entonces que los delitos contra la Seguridad Social, habida cuenta de su objeto de protección -el patrimonio de la institución-, resultaban más cercanos a los ilícitos contra la Hacienda Pública (en el mismo sentido Foncillas Casaus, S., "El Derecho...cit., p. 326), por lo que su inclusión junto a los delitos laborales obedecía, en su opinión, a razones "pedagógicas". En una línea de pensamiento en parte coincidente, Quintero Olivares, G., "Los delitos...cit., p. 76, señala que la tipificación de los delitos contra la Seguridad Social no obedece a que dañen los derechos de los trabajadores, sino a que atentan contra el sistema económico.

en la mitad inferior si el obligado al pago abonare la cantidad debida antes de la sentencia".

Los principales analistas coincidieron en criticar sin ambages la ausencia de un tipo de impago de cuotas obreras similar al que había previsto el reseñado art. 359 PCP 1980²⁴⁷. Semejante omisión suscitó el interrogante de si el prelegislador pretendía con ello aceptar sin objeciones la subsunción de la conducta en el delito de apropiación indebida o si, quizás, estaba sugiriendo su integración en el seno del nuevo ilícito establecido en el art. 291 PANCP. Sólo la primera de las dos alternativas pareció factible, y únicamente a aquellos autores que aceptaban la inclusión de aquel proceder empresarial en el mencionado delito patrimonial²⁴⁸. La segunda se veía como inviable, puesto que el art. 291 limita explícitamente la defraudación punible a las cuotas empresariales²⁴⁹.

²⁴⁷ Cfr., entre otros, Bueno Arús, F., *"La protección..."* cit., p. 630; Conde-Pumpido Tourón, C., *"La apropiación..."* cit., p. 94; Ferré Olivé, J. C., *"Delitos..."* cit., p. 53; Martínez Pérez, C., *"Apropiación..."* cit., p. 83; Morillas Cueva, L., *"Los delitos..."* cit., p. 843.

²⁴⁸ Cfr., de esta posición, Arroyo Zapatero, L., *Manual...* cit., p. 51; Bueno Arús, F., *"La protección..."* cit., p. 630, -quien, no obstante, señala que con la tipificación autónoma se pretendía disipar cualquier duda sobre el carácter criminal del comportamiento y evitar el juicio en clave individualista de conductas que afectan a la colectividad-; Conde-Pumpido Tourón, C., *"La apropiación..."* cit., p. 95; Foncillas Casaus, S., *"El Derecho..."* cit., p. 325; Morillas Cueva, L., *"Los delitos..."* cit., p. 843; Palomeque López, M. C., *"Los delitos..."* cit., p. 356; Pérez Manzano, M./Mercader Uguina, J. R., *"El delito..."* cit., en AA.VV., *Comentarios...* cit., p. 178 y s., -desde una posición crítica en relación con la tesis jurisprudencial-; De Vicente Martínez, R., *Delitos...* cit., p. 161 y s.

²⁴⁹ Cfr. Baylos, A./Terradillos, J., *Derecho...* cit., 1ª ed., p. 174; Conde-Pumpido Tourón, C., *"La apropiación..."* cit., p. 95; Martínez Pérez, C., *"Apropiación..."* cit., p. 83; Palomeque López, M. C., *"Los delitos..."* cit., p. 356; Terradillos Basoco, J. M., *"La nueva protección penal del trabajo"*, en Terradillos Basoco, J. M. (coord.), *Reforma...* cit., p. 24; De Vicente Martínez, R., *Delitos...* cit., p. 161.

Morillas Cueva, L., *"Los delitos..."* cit., p. 842, por su parte, consideró positiva la especificación de la clase de cuotas a las que hacía referencia el precepto.

Este significativo reproche no impidió, no obstante, que el injusto del art. 291 fuese, en líneas generales, valorado por nuestra literatura científica²⁵⁰. Como excepción, AYALA GÓMEZ²⁵¹ postuló su supresión por entender reconducible el comportamiento prohibido al delito de estafa. La integración del fraude contributivo en semejante ilícito patrimonial fue aceptada por algunos analistas²⁵², mas se consideró preferible la solución de la tipificación específica, tanto porque contribuía a poner de manifiesto visiblemente la ilicitud penal de la conducta²⁵³, como porque evitaba las dificultades que podría entrañar en determinados casos la verificación de todos los elementos de la estafa²⁵⁴.

La principal línea de discrepancia con la configuración típica propuesta en el art. 291 vino dada por la exigencia de que la defraudación a la Seguridad Social se realizase por medio de "*cualquier ardid*". Tal formulación limitaba, según un sector doctrinal²⁵⁵,

²⁵⁰ Kaiser, G., "*La lucha contra la criminalidad económica. Análisis de la situación en la República Federal Alemana*", en Barbero Santos, M. (ed.), *La reforma...* cit., p. 205 llamó la atención sobre el hecho de que el fraude de cotizaciones no es un "delito de caballeros" sino un verdadero comportamiento antijurídico, que perjudica tanto a la Seguridad Social y a la comunidad de asegurados, como a empresas competidoras y a terceros.

²⁵¹ Ayala Gómez, I., "*Observaciones...* cit., p. 43.

²⁵² Cfr. Bueno Arús, F., "*La protección...* cit., p. 631; Foncillas Casaus, S., "*El Derecho...* cit., p. 328; Morillas Cueva, L., "*Los delitos...* cit., p. 843; Quintero Olivares, G., "*Delitos...* cit., p. 578.

²⁵³ Cfr. Bacigalupo Zapater, E., "*Notas...* cit., p. 73; Morillas Cueva, L., "*Los delitos...* cit., p. 843; De Vicente Martínez, R., "*Delitos...* cit., p. 224 y s.; *Los delitos contra la Seguridad Social en el Código...* cit., p. 51.

²⁵⁴ De Vicente Martínez, R., "*Delitos...* cit., p. 224; *Los delitos contra la Seguridad Social en el Código...* cit., p. 51, sostiene que si bien la referencia a la estafa no es desatinada, su utilización para sancionar las elusiones de cuotas plantearía problemas, puesto que en estas conductas no concurren necesariamente ni el engaño ni el ánimo de lucro.

²⁵⁵ Cfr. Ferré Olivé, J. C., "*Delitos...* cit., p. 53; Kaiser, G., "*La lucha...* cit., p. 205; Palomeque López, M. C., "*Los delitos...* cit., p. 356 y s., y 361; De Vicente Martínez, R., "*Delitos...* cit., p. 226, quien resalta las perturbaciones que en orden a la imputación de responsabilidad penal introduce la exigencia de "*cualquier ardid*".

las posibilidades de aplicación de la norma y recortaba su área típica, de tal forma que, como subrayaba desde una perspectiva político-criminal BACIGALUPO²⁵⁶, el delito tendría un alcance mucho más reducido que el requerido por la protección del bien jurídico.

Desde un acertado entendimiento del patrimonio de la Seguridad Social como bien jurídico protegido, BUENO ARÚS²⁵⁷ consideraba sujeto pasivo del delito a las entidades gestoras de la Seguridad Social. Respecto de la posición activa este autor señalaba el carácter de *delito común* del fraude contributivo con lo cual, desde su punto de vista, el autor no había de ser, necesariamente, un empresario²⁵⁸.

El tipo mantenía en el ámbito administrativo sancionador, por medio del establecimiento de un límite cuantitativo, las defraudaciones inferiores a dos millones de pesetas, barrera que fue vista como incomprensible²⁵⁹ y como contradictoria con el umbral de tipicidad fijado en el injusto del art. 292²⁶⁰. BUENO ARÚS²⁶¹ encontraba la motivación de tal cuantía mínima en la idea de que la falta de "*tradición española en el*

²⁵⁶ Bacigalupo Zapater, E., "Notas...cit.", p. 73.

²⁵⁷ Bueno Arús, F., "La protección...cit.", p. 588 y s.

²⁵⁸ Bueno Arús, F., "La protección...cit.", p. 588 y s. Por el contrario, Kaiser, G., "La lucha...cit.", p. 205, sostiene que solamente pueden autores de este tipo los empresarios.

²⁵⁹ Cfr. Barbero Santos, M., "Los delitos económicos en la legislación española", en Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid, nº 72, 1987, p. 116.

²⁶⁰ Baylos, A./Terradillos, J., *Derecho...cit.*, 1ª ed., p. 176; Terradillos Basoco, J., "Constitución...cit.", p. 662, resaltaron la divergencia valorativa que, desde la perspectiva del bien jurídico, suponía la limitación de la tipicidad de las defraudaciones empresariales de cuotas a las superiores a 2.000.000 pts. mientras que los fraudes en materia de prestaciones de desempleo se consideraban típicos cuando superasen las 100.000 pts. Esta divergencia los llevó a afirmar que no se penalizaba de acuerdo con la entidad de la lesión al bien jurídico tutelado, sino con la función que los posibles autores desempeñaban en el proceso económico.

²⁶¹ Bueno Arús, F., "La protección...cit.", p. 629.

cumplimiento de los deberes económicos para con el Estado" impedía convertir en ilícito penal cualquier defraudación.

La sanción prevista, limitada a una mera pena pecuniaria, era sorprendentemente leve²⁶², no sólo por su dudosa proporcionalidad con lo injusto del hecho, sino en consideración a la prisión de seis meses a tres años que, añadida a la multa de seis a doce meses, imponía el delito correspondiente del Proyecto de 1980, y a las penas establecidas en la propia PANCP para los clásicos delitos patrimoniales²⁶³. En esta línea atenuatoria se incluía una causa parcial de anulación de la pena que permitía la reducción de la misma a su mitad inferior cuando el sujeto responsable del pago abonase las cuotas debidas antes del fallo condenatorio, requisito que, en principio, parecía de fácil integración en la práctica²⁶⁴.

La Propuesta de 1983 refrendó, con escasos pronunciamientos en contra, la necesidad de elevar a la categoría de ilícito penal los fraudes de cotizaciones²⁶⁵ y permitió

²⁶² Cfr. **Barbero Santos, M.**, *"Los delitos económicos...cit.*, p. 116.

²⁶³ Cfr. **Bueno Arús, F.**, *"La protección...cit.*, p. 631, quien, desde su consideración del fraude contributivo como modalidad de estafa, propone ajustar la penalidad por medio de la apreciación de un concurso de delitos entre ambas figuras.

²⁶⁴ **Morillas Cueva, L.**, *"Los delitos...cit.*, p. 842, consideraba satisfactoria la inclusión de la citada causa de levantamiento parcial de la pena.

²⁶⁵ La PANCP, de forma análoga al Proyecto de tres años antes, incluyó igualmente, en los arts. 292 y 293, dos tipos de fraude de prestaciones, sobre los que también detuvieron su atención los principales especialistas.

El art. 292 disponía: *"el que fraudulentamente obtuviere prestaciones de desempleo u otras de la Seguridad Social, indebidas o superiores a las que le correspondan, o prolongare el disfrute de las mismas, será castigado con la pena de multa de seis a doce meses, teniendo en cuenta para su fijación el importe de lo defraudado, siempre que exceda de cien mil pesetas"*. La supresión del tipo fue una reclamación compartida tanto por quienes recomendaban su integración en el delito de estafa (cfr. **Ayala Gómez, I.**, *"Observaciones...cit.*, p. 42 y s., **Bacigalupo Zapater, E.**, *"Notas...cit.*, p. 73; **Foncillas Casaus, S.**, *"El Derecho...cit.*, p. 327; **Morillas Cueva, L.**, *"Los delitos...cit.*, p. 843 y s. En contra de esta solución, expresamente, **Ferré Olivé, J.C.**, *"Delitos...cit.*, p. 53 y 56; **De Vicente Martínez, R.**, *"Los delitos contra la Seguridad Social en el Proyecto...cit.*, p. 1151 y s.; *Los delitos contra la Seguridad Social en el*

el primer acercamiento de cierta concreción a esta figura delictiva por parte de nuestra literatura científica.

Código...cit., p. 36), como por aquellos que consideraron que su previsión violentaba el principio de intervención mínima y que no respondía a un contrastado consenso social de reproche de la conducta (cfr. **Barbero Santos, M.**, *"Los delitos económicos...cit."*, p. 115; **Baylos, A./Terradillos, J.**, *Derecho...cit.*, 1ª ed., p. 175 y s.; **Ferré Olivé, J.C.**, *"Delitos...cit."*, p. 53 -dubitativamente-; **Foncillas Casaus, S.**, *"El Derecho...cit."*, p. 326 y 329; **Morillas Cueva, L.**, *"Los delitos...cit."*, p. 843). Este grupo doctrinal -con el que coincidía en este punto **Kaiser, G.**, *"La lucha...cit."*, p. 207- apuntó que las sanciones administrativas resultaban suficientes y que la reducción de esta clase de fraude debía venir de la mano de medidas extrapenales, como la subsanación de las deficiencias de las prestaciones o las campañas de concienciación ciudadana. No obstante, un sector sostuvo que se trataba de una conducta de los trabajadores intolerable e insolidaria, por lo que debía ser criminalizada (cfr. **Bueno Arús, F.**, *"La protección...cit."*, p. 630); sin que fuera óbice para ello entender que en este ámbito podía tener notable relevancia la eximente de estado de necesidad (cfr., sobre ello, **Bueno Arús, F.**, *"La protección...cit."*, p. 630; **Foncillas Casaus, S.**, *"El Derecho...cit."*, p. 327; **Barbero Santos, M.**, *"Los delitos económicos...cit."*, p. 115). **Palomeque López, M.C.**, *"Los delitos...cit."*, p. 357 y s. indicó que las prestaciones a las que se refería el precepto eran todas las que cubre la acción protectora del sistema, y no sólo las de desempleo, y entendió que la obtención o el disfrute de prestaciones prohibidos requerían un comportamiento fraudulento del trabajador, es decir, engañoso o malicioso. No dejaron, por último, de suscitar críticas el límite cuantitativo establecido en el precepto, que resultaba corregible (cfr. **Bueno Arús, F.**, *"La protección...cit."*, p. 630), y la pena, que podía constituir un injustificado privilegio en relación con el ilícito de estafa (cfr. **Baylos, A./Terradillos, J.**, *Derecho...cit.*, 1ª ed., p. 176).

El art. 293 establecía: *"el que a sabiendas empleare trabajadores beneficiarios de las prestaciones de desempleo con incumplimiento de las obligaciones legales que garanticen la incompatibilidad de dicha prestación con el trabajo, será castigado con la pena de multa de seis a veinticuatro meses"*. Se hizo extensiva a este tipo la recomendación de acudir al ilícito genérico de estafa, con las mismas objeciones que en relación con el art. 292 (cfr., entre otros **Ayala Gómez, I.**, *"Observaciones...cit."*, p. 42 y s.; **Morillas Cueva, L.**, *"Los delitos...cit."*, p. 844); también lo alcanzaron los escrúpulos manifestados ante el ilícito desde la perspectiva del principio de intervención mínima y la consiguiente reclamación de medidas extrapenales (cfr. **Barbero Santos, M.**, *"Los delitos económicos...cit."*, p. 115; **Foncillas Casaus, S.**, *"El Derecho...cit."*, p. 326 y ss.; **Kaiser, G.**, *"La lucha...cit."*, p. 207). Se hizo igualmente hincapié en la posibilidad de apreciar supuestos de verdadero estado de necesidad (cfr. **Foncillas Casaus, S.**, *"El Derecho...cit."*, p. 327). Por otra parte, el tipo, que subrayaba expresamente la exigencia de conocimiento por parte del sujeto activo, fue interpretado por **Morillas Cueva, L.**, *"Los delitos...cit."*, p. 844, como una forma de cooperación necesaria en el injusto del art. 292. Fue criticada, en fin, la benignidad de la pena prescrita (cfr. **Baylos, A./Terradillos, J.**, *Derecho...cit.*, 1ª ed., p. 176; **Bueno Arús, F.**, *"La protección...cit."*, p. 631).

No obstante, el consenso doctrinal en este punto fue orillado durante más de una década en los cuerpos de reforma articulados por el prelegislador: ni el Proyecto de Código Penal de 1992²⁶⁶ ni el de 1994 incluyeron el delito de defraudación contributiva. Dicha ausencia llevó a pensar a diversos analistas que los ilícitos contra la Seguridad Social, junto con los delitos tributarios, se reservaban para su futura tipificación en una ley penal especial²⁶⁷. Otro sector, sin embargo, entendió la ausencia como una prueba de que el legislador había decidido aceptar la doctrina jurisprudencial de la apropiación indebida²⁶⁸.

Sin embargo, la incriminación del fraude contributivo tendría lugar finalmente por medio de una modificación parcial del CP; la L.O. 6/1995, de 29 de junio, creaba como art. 349 bis el nuevo delito contra la Seguridad Social.

²⁶⁶ Se mostró expresamente crítico con esta ausencia **González Rus, J.J.** "Aproximación...cit., p. 181 y s.; "La reforma...cit., p. 184, quien reclamaba la tipificación específica de los delitos contra la Seguridad Social ante la insuficiencia de las sanciones administrativas, destacando al tiempo que ésta resultaba una solución idónea para reforzar la conciencia social de ilicitud de las conductas.

²⁶⁷ Cfr. **Ferré Olivé, J.C.**, "Delitos...cit., p. 53 y s.; **Terradillos Basoco, J.M.**, "La nueva...cit., p. 24; **Derecho...cit.**, p. 130 y s.; **De Vicente Martínez, R.**, "Los delitos contra la Seguridad Social en el Proyecto...cit., p. 1150.

²⁶⁸ Cfr. **González Rus, J.J.**, "Aproximación...cit., p. 181; "La reforma...cit., p. 184; **Molina Blázquez, C.**, "Los delitos socio-económicos en el Proyecto de Código Penal de 1992", en *Actualidad Penal*, 1994-I, p. 260 y s. Esta última autora puso de manifiesto la posible inviabilidad de aquella doctrina ante la regulación del PCP 1992, puesto que la especificación que en el ámbito de los ilícitos de insolvencia realizaba el art. 265.2, de que el acreedor perjudicado podía ser un particular o cualquier persona jurídica privada o pública, podría llevar a entender que en los demás delitos patrimoniales, y por tanto en el injusto de apropiación indebida, no se pretendía defender el patrimonio de los organismos públicos.

IV.2.4.- La L.O. 6/1995, de 29 de junio. La creación del anterior art. 349 bis CP.

Pocas semanas después de la publicación en el diario oficial de las Cortes del PCP 1994, y al margen del mismo²⁶⁹, el Gobierno presentó en octubre de ese año 1994 el Proyecto de "*Ley Orgánica por la que se modifica determinados preceptos del Código Penal relativos a los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*"²⁷⁰. La Memoria de acompañamiento del Proyecto presentaba la tipificación del fraude a la

²⁶⁹ El entonces Ministro de Economía y Hacienda, Sr. SOLBES MIRA, señaló, en una breve presentación en el Congreso del Proyecto de la futura L.O. 6/1995, que su tramitación se había desgajado del debate sobre el PCP 1994 para que su discusión y promulgación ganase en celeridad. Sobre ello, cfr. *Diario de sesiones del Congreso*, Pleno y Diputación Permanente, num. 112, 1 de diciembre de 1994, p. 6007.

Díaz Valcárcel, L.M., "*La regularización tributaria y el Código Penal de 1995*", en La Llei, nº 130, 1996, p. 2, relaciona esta celeridad con la problemática suscitada cuando la reforma del art. 61 LGT - que excluía la imposición de sanciones administrativas para los contribuyentes que declarasen sus deudas extemporáneamente, pero antes de la expedición de un requerimiento previo-, junto con las normas especiales de las disposiciones adicionales decimotercera y decimocuarta de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto de la Renta de las Personas Físicas, llevaron a buen número de administrados a regularizar sus débitos, con la consecuencia de que algunas resoluciones de tribunales penales no admitían la exoneración de responsabilidad en el ámbito penal, y habían comenzado a proceder por delitos fiscales. También Collado Yurrita, P., *La actuación de la inspección financiera y tributaria en la instrucción del proceso por delito fiscal*, Valencia, 1996, p. 20; Lamela, M., en *Foro de Abogados Tributaristas, Boletín Tributario: el delito fiscal*, Madrid, 1995, p. 56; Moreiras, M., en *Foro de Abogados Tributaristas, Boletín...cit.*, p. 34 y s., entienden que la necesidad de solucionar esta problemática con mayor urgencia que la que permitiría la meditada reforma del nuevo código fue el motivo que aconsejó la segregación del proyecto de modificación de los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social del PCP 1994. Por otra parte, tal separación de proyectos fue recomendada, con la intención acelerar la reforma del delito de defraudación tributaria para dar una solución al conflicto de las regularizaciones, por las conclusiones finales del debate del *Foro de Abogados Tributaristas, Boletín...cit.*, p. 94.

²⁷⁰ Vid. BOCG, sección Congreso, serie A, num. 82-1, 13 de octubre de 1994.

Seguridad Social como uno de los objetivos principales que impulsaban la reforma²⁷¹. El delito se incluía como art. 349 bis en el proyecto con la siguiente redacción: "*1. Las penas señaladas en el número 1 del artículo 349 de este Código serán aplicables al que, por acción u omisión, defraudare a la Seguridad Social para eludir el pago de las cuotas de ésta y conceptos de recaudación conjunta, obtener indebidamente devoluciones de las mismas o gozar de deducciones por cualquier concepto asimismo de forma indebida, siempre que la cuantía de las cuotas defraudadas o de las devoluciones o deducciones indebidas exceda de 15.000.000 de pesetas.*

Las penas señaladas en el párrafo anterior se aplicarán en su grado máximo cuando la defraudación se cometiere concurriendo alguna de las circunstancias siguientes:

a) La utilización de persona o personas interpuestas de manera que quede oculta la identidad del verdadero obligado frente a la Seguridad Social.

b) La especial trascendencia y gravedad de la defraudación atendiendo al importe de lo defraudado o a la existencia de una estructura organizativa que afecte o pueda afectar a una pluralidad de obligados frente a la Seguridad Social.

2. A los efectos de determinar la cuantía mencionada en el apartado anterior, se estará a lo defraudado en cada liquidación, devolución o deducción, refiriéndose al año natural el importe de lo defraudado cuando aquéllas correspondan a un período inferior a doce meses.

3. No se impondrán las penas correspondientes al que regularice su situación ante la Seguridad Social, en relación con las deudas a que se refiere el apartado 1 de este artículo, antes de que se le haya notificado la iniciación de actuaciones inspectoras dirigidas a la determinación de dichas deudas o, en el caso de que tales actuaciones no se hubieren producido, antes de que el Ministerio Público o el Letrado de la Seguridad Social interponga querrela o denuncia contra aquél dirigida".

²⁷¹ Cfr. Memoria...cit., p. 4 y s.

La norma venía impulsada, como señalaba la Exposición de Motivos, por *"...la necesidad de proteger suficientemente el patrimonio de la Seguridad Social, al objeto de posibilitar el cumplimiento de sus funciones institucionales..."*.

La propia Memoria de acompañamiento del Proyecto de Ley aprovechó la presentación de la nueva norma para esbozar un breve análisis de los principales elementos del delito. De tal modo, en este documento, suscrito por los departamentos ministeriales directamente relacionados con la propuesta legislativa, se remarcaban la exigencia de una previa relación jurídica de Seguridad Social como presupuesto del ilícito, la consideración del patrimonio del organismo como bien jurídico protegido, y la ubicación de la persona obligada al pago y de la TGSS como sujetos activo y pasivo, respectivamente, del delito²⁷². La conducta típica era, a tenor del estudio, la elusión del pago de cuotas, es decir, el *"...incumplimiento del deber de satisfacer la cuota debida (...) dejando a la Tesorería de la Seguridad Social en desconocimiento de los datos o hechos que fundamentan su devengo y cuantía"*, acción que requería la concurrencia del *"elemento subjetivo"*, integrado por *"...los dos elementos (...) del dolo: conocimiento del deber de comunicar los datos de cotización y de su obligación de pagar y voluntad de dejar en desconocimiento de la Seguridad Social la existencia de la deuda"*²⁷³. Junto a este repaso de los elementos del delito la Memoria señalaba como punto de partida de la configuración típica la regulación del ilícito de defraudación tributaria, justificaba su ubicación junto a los delitos contra la Hacienda Pública con la mención de las similitudes existentes entre la figuras y, en fin, afirmaba la voluntad de los proponentes de castigar no el mero impago de cuotas, entendido como un simple retraso en su abono, sino *"...la conducta peligrosa para el bien jurídico..."* de *"...no pagar dejando a la Tesorería de la*

²⁷² Cfr. *Memoria...cit.*, p. 9, y 18 y s.

²⁷³ Cfr. *Memoria...cit.*, p. 19 y s.

*Seguridad Social en desconocimiento de los hechos o circunstancias generadores de la deuda*²⁷⁴.

El artículo resultó eclipsado, a lo largo de la dilatada tramitación del proyecto, por el delito de defraudación tributaria, principal objeto de atención de los trabajos parlamentarios. Además de la enmienda de totalidad presentada en el Congreso por el G.P. Federal de IU-IC -que sólo retocaba moderadamente la cláusula del apartado 3²⁷⁵- únicamente se presentaron de forma directa al art. 349 bis nueve enmiendas (cinco de ellas en el Congreso, cuatro en el Senado), si bien alguna otra, que cambiaba la consecuencia accesoria prevista en el art. 349, tenía efectos sobre el marco de penalidad del delito de defraudación a la Seguridad Social²⁷⁶. Las propuestas de modificación

²⁷⁴ Cfr. *Memoria...cit.*, p. 12, y 17 y s.

²⁷⁵ La enmienda pretendía explicitar el requisito de la espontaneidad de la regularización e impedir sus efectos exoneradores de pena tras el inicio de actuaciones por parte del órgano jurisdiccional. El número 3 del art. 349 bis propuesto disponía (cfr. BOCG, sección Congreso, serie A, num. 82-6, 13 de diciembre de 1994, p. 15 y s.): "3. No se impondrán las penas correspondientes al que regularice su situación ante la Seguridad Social, en relación con las deudas a que se refiere el apartado 1 de este artículo de forma espontánea y, en todo caso, antes de que se le haya notificado la iniciación de actuaciones inspectoras o hayan dado comienzo actuaciones de la autoridad judicial, dirigidas ambas a la determinación de dichas deudas o, en el caso de que tales actuaciones no se hubieren producido, antes de que el Ministerio Público o el Letrado de la Seguridad Social interponga querrela o denuncia contra aquél dirigida".

²⁷⁶ La enmienda num. 6, presentada en el Congreso por el G.P. Vasco (PNV), proponía añadir, tras el párrafo que establecía en el art. 349 la consecuencia accesoria, el texto "*cuando las conductas previstas en el apartado primero de este artículo fuesen cometidas por personas jurídicas, la previsión contenida en el párrafo anterior irá referida a dichas personas jurídicas, siempre que el delito cometido fuese imputable a los directivos u órganos de administración de la misma*". El grupo enmendante señalaba al respecto que "*carece de todo sentido que en un delito fiscal cometido en el seno de una empresa se imponga esta sanción adicional al autor material y no a la empresa, cuando la beneficiada por la defraudación es precisamente esta última*". Una enmienda idéntica fue presentada en el Senado (enmienda num. 7, del G.P. de Senadores Nacionalistas Vascos; cfr. BOCG, sección Senado, serie II, num. 75, 25 de abril de 1995, p. 10 y s.).

Asimismo, la enmienda num. 24, presentada en el Congreso por el G.P. Catalán (CiU) como sustitución del último párrafo del art. 349.1, pretendía que la consecuencia accesoria se configurase como potestativa en su imposición y de duración más reducida que la que disponía

incidían, casi exclusivamente²⁷⁷, en dos cuestiones: el reforzamiento del carácter

el Proyecto de ley: *"además de las penas señaladas se podrá imponer al responsable la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante un periodo máximo de tres años"*. Esta modificación, a juicio de los enmendantes, se compadecía *"...con los criterios aplicados en otros países de nuestro entorno económico"*. Una enmienda con el mismo contenido fue presentada en el Senado (enmienda num. 17, del G.P. Catalán en el Senado de CiU; cfr. BOCG, sección Senado, serie II, num. 75, 25 de abril de 1995, p. 14).

Sobre estas propuestas de modificación, cfr. BOCG, sección Congreso, serie A, num. 82-3, 13 de diciembre de 1994, p. 18 y 25.

²⁷⁷ Como única excepción, la enmienda número 30, presentada en el Congreso por el G.P. Catalán (CiU), proponía la supresión de los tipos agravados previstos en el número 1 del artículo. La escueta justificación de la enmienda razonaba: *"se eliminan los supuestos de agravamiento de pena por coherencia con la exigencia de una conducta fraudulenta en el primer párrafo de dicho precepto"*.

Junto a ello, la enmienda num. 39, presentada por el G.P. Catalán (CiU) en el Congreso y referida a la creación, como órgano consultivo de la Administración Tributaria, de una Comisión de Infracciones Fiscales se refiere, en la mención de su ámbito de influencia, a los delitos contra la Seguridad Social. La inclusión de estos ilícitos en una regulación que desde una perspectiva sistemática -y a pesar de su redacción textual- se presenta como exclusivamente referida a los delitos contra la Hacienda Pública, parece obedecer al escaso celo puesto en la elaboración de la propuesta de modificación, y no a una voluntad consciente de los enmendantes. La misma enmienda fue presentada en el Senado (enmienda num. 27, del G.P. Catalán en el Senado de CiU; cfr. BOCG, sección Senado, serie II, num. 75, 25 de abril de 1995, p. 18).

En relación con estas enmiendas, cfr. BOCG, sección Congreso, serie A, num. 82-6, 13 de diciembre de 1994, p. 28, y 31 y s.

específicamente fraudulento de la conducta típica²⁷⁸ y la configuración de la causa de levantamiento de la pena prevista en el número 3 del precepto²⁷⁹.

²⁷⁸ En el Congreso la enmienda num. 29, firmada por el G.P. Catalán (CiU) pedía modificar el art. 349 bis.1 en el siguiente sentido: *"1. Las penas señaladas en el número 1 del artículo 349 de este Código serán aplicables al que, por acción u omisión, defraudare a la Seguridad Social para eludir de forma fraudulenta el pago de las cuotas de ésta y conceptos de recaudación conjunta, obtener indebidamente devoluciones de las mismas o disfrutar de deducciones por cualquier concepto asimismo de forma indebida y con ánimo fraudulento, siempre que la cuantía de las cuotas defraudadas o de las devoluciones o deducciones indebidas exceda de 15.000.000 de pesetas"*. Su justificación vendría, por remisión a la de una enmienda similar presentada al art. 349 (enmienda nº 22), a exponer: *"se especifica por dos veces la voluntad de fraude, tanto en las cantidades dejadas de pagar como en las recibidas, pues lo realmente determinante del delito fiscal debe ser el ánimo de fraude. Defraudar, según el Diccionario de la Real Academia de la Lengua, significa eludir el pago de impuestos o contribuciones. Para acotar el ámbito del delito fiscal y su naturaleza jurídica se precisa que la conducta defraudadora sea fraudulenta, engañosa. Si falta este requisito, la deuda será exigible pero mediante actuaciones puramente administrativas, no existiendo delito fiscal"*. Sobre esta enmienda, cfr. BOCG, sección Congreso, serie A, num. 82-6, 13 de diciembre de 1994, p. 24 y 27.

Una enmienda similar, que además adjetivaba como *"dolosa"* la acción típica, fue la que, aceptada en la cámara alta tras su presentación por el G.P. Catalán en el Senado de CiU, daría su redacción definitiva al art. 349.bis.1 (enmienda num. 20, cfr. BOCG, sección Senado, serie II, num. 75, 25 de abril de 1995, p. 15 y s.).

Ambas propuestas descansaban sobre un concreto planteamiento político-criminal del grupo enmendante, que expresaba su diputado SÁNCHEZ i LLIBRE en relación con el delito de defraudación tributaria: *"...todos aquellos delitos que sean tipificados como delitos fiscales han de contener la tipificación de engañosa, falaz, concurrencia de artificio o mecanismo engañoso para que sean considerados como tales"* (cfr. *Diario de sesiones del Congreso*, Comisión de Justicia e Interior, num. 440, 1 de marzo de 1995, p. 13428).

²⁷⁹ En el Congreso la enmienda num. 13, presentada por el G.P. Federal de IU-IC, pretendía, con el mismo texto de su propuesta alternativa de totalidad, reforzar la voluntariedad de la regularización y establecer como causa de bloqueo de sus efectos exoneradores la actuación del órgano jurisdiccional, en el entendimiento de que *"la única causa admisible para esta exención penal debe situarse en la reparación espontánea del daño causado, ya que si se concediera esta opción una vez descubierto el fraude se perdería completamente la función disuasoria del tipo penal"*. La misma enmienda se reiteró en el Senado (enmienda num. 5, de los senadores I. VILALLONGA ELVIRO y A. MARTÍNEZ SEVILLA, del G.P. Mixto [IU-IC]; cfr. BOCG, sección senado, serie II, num. 75, 25 de abril de 1995, p. 10).

La enmienda num. 31, presentada en el Congreso por el G.P. Catalán (CiU), ampliaba el efecto anulador de pena de la regularización a otros delitos cometidos en la realización de la defraudación y perfilaba los requisitos de las causas de bloqueo, con la redacción: *"3. Quedarán*

exentas de responsabilidad penal, por los delitos regulados en este artículo, así como por aquellos otros delitos que se hubiesen cometido con ocasión de la realización de éstos, las personas responsables de los mismos, cuando se regularice su situación ante la Seguridad Social, de acuerdo con la legislación vigente, en relación a las deudas a que se refiere el apartado 1 de este artículo, antes de que se le haya notificado, en forma reglamentaria, la iniciación de actuaciones inspectoras dirigidas a la determinación de dichas deudas o, en el caso de que tales actuaciones no se hubieren producido, antes de que se le haya notificado al sujeto pasivo que el Ministerio Público, o el Letrado de la Seguridad Social haya interpuesto querrela o denuncia dirigida contra aquél". El proponente encontraba la justificación de la enmienda en la idea de "facilitar que la Seguridad Social cobre las cantidades que le adeuden, permitiendo, correlativamente, al sujeto pasivo eludir la responsabilidad penal aportando las cantidades adeudadas antes de que se le haya notificado el inicio de actuaciones inspectoras, y sólo inspectoras, por parte de la Administración". Asimismo, por remisión a los argumentos esbozados en una enmienda referida al delito de defraudación tributaria (num. 27), puede entenderse que también son de aplicación al ilícito estudiado las razones siguientes: "en un sistema de autoliquidación como el español, cuando el obligado tributario, aun fuera del plazo establecido para el pago de cada tributo, ingresa voluntariamente antes de que la Administración haya iniciado actuaciones de comprobación, no está eludiendo el pago, y mucho menos de forma fraudulenta. Tan voluntario es el pago dentro del periodo reglamentario como el que con espontaneidad se produce después de aquél.(...) Por otra parte, puesto que, como se recoge en la exposición de motivos, la finalidad de los apartados que se enmiendan es la de salvaguardar el cumplimiento voluntario de sus obligaciones por los contribuyentes o cotizantes a la Seguridad Social, dicha salvaguardia no sería completa si no se eximiese la penalidad que corresponde a otros delitos que se hayan cometido con carácter medial respecto del de defraudación a la Hacienda Pública o a la Seguridad Social".

El mismo G.P. Catalán (CiU) presentó en el Congreso, sin justificación expresa, otra enmienda (num. 32) al art. 349 bis.3, alternativa a la anterior, con la que pretendía ampliar el plazo temporal de la regularización anuladora de pena y otorgar igualmente sus efectos a la conformidad del sujeto con la liquidación de cuotas realizada por la Inspección laboral: "3. *Quedará exento de responsabilidad penal quien en relación con las deudas a que se refiere el apartado 1 de este artículo, regularice su situación con la Seguridad Social antes de que se le haya notificado la iniciación de actuaciones inspectoras dirigidas a la determinación de dichas deudas o preste su conformidad al acta que la Administración de la Seguridad Social deberá levantarle o, en todo caso, a falta de dicha conformidad, siempre que regularice su situación antes de que se le notifique la querrela o denuncia contra él dirigida por el Ministerio Público o el Letrado de la Seguridad Social".*

En relación con todas estas enmiendas registradas en la cámara baja, cfr. BOCG, sección Congreso, serie A, num. 82-6, 13 de diciembre de 1994, p. 21, 26 y ss.

El G.P. Socialista presentó, con el número 13 de las del Senado y sin motivación reseñable, la enmienda que daría su configuración definitiva al apartado 3 del art. 349 bis: "quedará exento de responsabilidad penal el que regularice su situación ante la Seguridad Social, en relación con las deudas a que se refiere el apartado 1 de este artículo, antes de que

Algunas de estas propuestas prosperaron y, de tal forma, durante la tramitación del Proyecto de L.O. en el Senado la acción u omisión típica fue adjetivada como "*dolosa*" y se incluyó la exigencia expresa de que la obtención indebida de devoluciones y el disfrute indebido de deducciones de cuotas fuesen acometidos con "*ánimo fraudulento*". Al mismo tiempo, la causa de levantamiento de la pena articulada por el prelegislador vió ampliado el ámbito de su efecto liberador de pena, para abarcar las falsedades instrumentales realizadas como medio de comisión de la defraudación contributiva. Sufriría igualmente la cláusula originaria una modificación textual referida a sus efectos, que cambiaba la dicción "*no se impondrán las penas correspondientes...*" por "*quedará exento de responsabilidad penal...*"; la variación obedecía a la intención de evitar que en

se le haya notificado la iniciación de actuaciones inspectoras dirigidas a la determinación de dichas deudas o, en el caso de que tales actuaciones no se hubieren producido, antes de que el Ministerio Público o el Letrado de la Seguridad Social interponga querella o denuncia contra aquél dirigida.

La exención de responsabilidad penal contemplada en el párrafo anterior alcanzará igualmente a las posibles falsedades instrumentales que, exclusivamente en relación a la deuda objeto de regularización, dicho sujeto pudiera haber cometido con carácter previo a la regularización de su situación". Cfr. BOCG, sección Senado, serie II, num. 75, 25 de abril de 1995, p. 12 y s.

Rechazada fue, en cambio, la enmienda num. 21, firmada en el Senado por el G.P. Catalán en el Senado de CiU, que proponía, con una motivación harto inconcreta, el siguiente texto: "*quedarán exentas de responsabilidad penal, por los delitos regulados en este artículo, así como por aquellos otros delitos que se hubiesen cometido con ocasión de la realización de éstos, las personas responsables de los mismos, cuando se regularice su situación ante la Seguridad Social, de acuerdo con la legislación vigente, en relación a las deudas a que se refiere el apartado 1 de este artículo, antes de que se le haya notificado, en forma reglamentaria, la iniciación de actuaciones inspectoras dirigidas a la determinación de dichas deudas o, en el caso de que tales actuaciones no se hubieren producido, antes de que se le haya notificado al sujeto pasivo que el Ministerio Público, o el Letrado de la Seguridad Social haya interpuesto querella o denuncia dirigida contra aquél*".

los casos en que se verificase una regularización exoneradora de pena el proceso penal pudiese llegar hasta la fase de juicio oral²⁸⁰.

El debate en el Senado determinó igualmente la introducción en la ley de una Disposición Adicional Segunda, que establecía: "*La exención de responsabilidad penal contemplada en los párrafos segundos de los arts. 349.3, 349 bis.3, y 350.4 de la presente Ley, resultará igualmente aplicable aunque las deudas objeto de regularización sean inferiores a las cuantías establecidas en los citados artículos*"²⁸¹.

Las discusiones del trámite parlamentario del Proyecto de ley más interesantes a los efectos del análisis del delito de defraudación contributiva fueron las referidas a los requisitos de una causa de anulación de la pena ante la que diversos portavoces mostraron reservas²⁸²; en concreto, son dignas de mención las polémicas sobre la exigencia del pago

²⁸⁰ El diputado SÁNCHEZ i LLIBRE, del G.P. Catalán (CiU), afirmaba expresivamente que sería "...absurdo, antieconómico e incluso perjudicial para los órganos de la administración de justicia que se debiera perseguir como delito una defraudación ya regularizada con anterioridad, con el convencimiento pleno de que la sentencia a dictar debería ser necesariamente absolutoria" (cfr. *Diario de Sesiones del Congreso*, Pleno y Diputación Permanente, num. 154, 15 de junio de 1995, p. 8101).

²⁸¹ La motivación de semejante disposición ha de encontrarse, en palabras del Senador Marín Rite [cfr. *Diario de Sesiones del Senado*, Comisión de Justicia, num. 200, 18 de mayo de 1995, p. 5] en la necesidad de evitar que "...una falsedad instrumental en una defraudación inferior a la cuantía del delito fiscal..." -o del delito contra la Seguridad Social- "...estuviera penada, y no lo estuviera en el caso de que la defraudación fuera mayor, porque entraría en juego la excusa absolutoria...".

²⁸² El diputado COSTA CLIMENT, del G.P. Popular, afirmaba que "...una excusa absolutoria debe coteplarse con la más exquisita de las cautelas. Si en materia de delito fiscal introducimos una excusa absolutoria estamos cuestionando y poniendo en quiebra los principios generales del derecho penal en los que la reparación del daño causado (...) no implica más que un supuesto de atenuación de la responsabilidad criminal". A lo que añadía que "parece que el (...) proyecto de ley está más preocupado por la eficacia recaudatoria de la Hacienda Pública que por la puesta en peligro del orden público económico que puede suponer la realización con dolo y fraude de un incumplimiento fiscal (...). El proyecto de ley piensa que si se resarce a la Hacienda pública del daño causado no se ha puesto en peligro o se ha corregido el perjuicio causado al bien jurídico protegido" (cfr. *Diario de sesiones del Congreso*, Comisión de Justicia e Interior, num. 440, 1 de marzo de 1995, p. 13433). En un sentido similar se manifestaba el

de la deuda para el levantamiento de pena²⁸³ y sobre el requerimiento de espontaneidad en la regularización²⁸⁴.

diputado OLABARRÍA MUÑOZ, del G.P. Vasco (PNV) [cfr. *Diario de Sesiones del Congreso*, Comisión de Justicia e Interior, num. 440, 1 de marzo de 1995, p. 13427].

Con todo, el propio parlamentario COSTA CLIMENT defendía el establecimiento de la excusa absolutoria porque resultaba acorde con la posición del proyecto de ley sobre el bien jurídico protegido y porque la experiencia del Derecho comparado aconsejaba su introducción. Cfr., sobre ello, *Diario de sesiones del Congreso*, Pleno y Diputación Permanente, num. 137, 23 de marzo de 1995, p. 7263.

²⁸³ En contra de la posición del G.P. Federal IU-IC, que reclamaba la previsión expresa de la exigencia del pago de la deuda como requisito de la regularización, el senador MARÍN RITE, del G.P. Socialista, señalaba: "*por una parte, en determinadas ocasiones sería imposible hacer el pago efectivo, porque serían necesarias operaciones de (...) liquidación, que no deben obstaculizar el funcionamiento de la excusa (...). Por otra parte, el hecho de que la excusa absolutoria sea un procedimiento de carácter excepcional, (...) y el hecho de que la excusa absolutoria de alguna forma suponga un privilegio con relación a otros delitos, no deben colocar al deudor en una situación de desventaja. (...) el deudor, por el hecho de que esté en disposición de iniciar el procedimiento de la excusa absolutoria, no tiene por qué estar en una posición de aceptar cualquier cosa que la Administración tributaria le ponga por delante*" (cfr. *Diario de sesiones del Senado*, Comisión de Justicia, num. 200, 18 de mayo de 1995, p. 3). Vid. igualmente las manifestaciones del mismo senador en *Diario de sesiones del Senado*, Pleno, num. 80, 31 de mayo de 1995, p. 4147 y s., y las del diputado MARTÍNEZ NOVAL, del G.P. Socialista, en *Diario de sesiones del Congreso*, Pleno y Diputación Permanente, num. 137, 23 de marzo de 1995, p. 7274.

²⁸⁴ El G.P. Federal IU-IC reclamaba la previsión expresa de la exigencia de espontaneidad en la regularización, como requisito valorable en cada caso por el tribunal. Su diputado ESPASA OLIVER advertía, en relación con el delito del entonces art. 349 CP, de los riesgos que entrañaba excluir el requisito citado: "*...en la práctica inspectora de la Agencia Tributaria hay un lapso de tiempo importante desde que se inician las averiguaciones hasta que se le notifica al posible sujeto infractor que se le va a incoar un expediente. (...) nosotros pedimos que el juez pueda apreciar si de verdad ha habido el requisito de espontaneidad al hacer una declaración extemporánea y no se han aprovechado de que se han iniciado averiguaciones; pero no se ha notificado aún la acción inspectora*" (cfr. *Diario de Sesiones del Congreso*, Comisión de Justicia e Interior, num. 440, 1 de marzo de 1995, p. 13431).

A ello respondía el diputado MARTÍNEZ NOVAL, en nombre del G.P. Socialista, que "*...aunque el término espontáneo no se utilice literalmente en la redacción, (...) si hemos establecido un punto de vista objetivo, desde el punto de vista temporal, que delimita a partir de qué momento una conducta es espontánea y a partir del que ya deja de ser espontánea: aquel momento en que se comunica formalmente al defraudador que se inician las actuaciones inspectoras*" (cfr. *Diario de sesiones del Congreso*, Pleno y Diputación Permanente, num. 137,

Tales modificaciones integraron la configuración definitiva del delito plasmada en la L.O. 6/1995, de 29 de junio (BOE del 30 de junio)²⁸⁵. En ella el nuevo artículo 349 bis establecía el delito contra la Seguridad Social en los siguientes términos:

"1. Las penas señaladas en el número 1 del artículo 349 de este Código serán aplicables al que, por acción u omisión dolosa, defraudare a la Seguridad Social para eludir el pago de cuotas de ésta y conceptos de recaudación conjunta, obtener indebidamente devoluciones de las mismas o disfrutar de deducciones por cualquier concepto asimismo de forma indebida y con ánimo fraudulento, siempre que la cuantía de las cuotas defraudadas o de las devoluciones o deducciones indebidas exceda de 15.000.000 de pesetas.

Las penas señaladas en el párrafo anterior se aplicarán en su grado máximo cuando la defraudación se cometiere concurriendo alguna de las circunstancias siguientes:

a) La utilización de persona o personas interpuestas de manera que quede oculta la identidad del verdadero obligado frente a la Seguridad Social.

b) La especial trascendencia y gravedad de la defraudación atendiendo al importe de lo defraudado o a la existencia de una estructura organizativa que afecte o pueda afectar a una pluralidad de obligados frente a la Seguridad Social.

2. A los efectos de determinar la cuantía mencionada en el apartado anterior, se estará a lo defraudado en cada liquidación, devolución o deducción, refiriéndose al año natural el importe de lo defraudado cuando aquéllas correspondan a un período inferior a doce meses.

23 de marzo de 1995, p. 7273).

²⁸⁵ Para una aproximación a la tramitación parlamentaria de la L.O. 6/1995, cfr. el relatorio (claramente partidista y centrado en demasía en el ilícito del antiguo art. 349) que de ella hace uno de sus protagonistas: **Sánchez Llibre, J.**, "La nueva regulación del delito fiscal", en **AA.VV.**, Nueva...cit., p. 61 y ss.

3. Quedará exento de responsabilidad penal el que regularice su situación ante la Seguridad Social, en relación con las deudas a que se refiere el apartado 1 de este artículo, antes de que se le haya notificado la iniciación de actuaciones inspectoras dirigidas a la determinación de dichas deudas o, en el caso de que tales actuaciones no se hubieren producido, antes de que el Ministerio Público o el Letrado de la Seguridad Social interponga querrela o denuncia contra aquél dirigida.

La exención de responsabilidad penal contemplada en el párrafo anterior alcanzará igualmente a dicho sujeto por las posibles falsedades instrumentales que, exclusivamente en relación a la deuda objeto de regularización, el mismo pudiera haber cometido con carácter previo a la regularización de su situación".

En este tipo concurren diversas circunstancias que lo dotan de mayor trascendencia que la que pueden presentar, a los efectos del análisis del actual delito de defraudación contributiva, las anteriores normas criminalizadoras. Por una parte, el hecho de que, aunque por un corto espacio de tiempo, el art. 349 bis ha sido Derecho vigente. Por otra parte, su mayor alcance, que le permite -a diferencia de las anteriores propuestas prelegislativas- incluir también la defraudación de cuotas obreras²⁸⁶. Asimismo, la norma resulta, en cuanto a su texto, mucho más extensa y concreta; señaladamente recoge diversas modalidades genéricas de conducta, varios tipos agravados, una causa de levantamiento total de la pena, una consecuencia punitiva accesoria y reglas para la determinación de la cuantía defraudada. Por último, y sobre todo, la trascendencia de la tramitación parlamentaria de la L.O. 6/1995 viene dada por el hecho de que, salvo ciertos retoques, la redacción típica del art. 349 bis coincide con la del presente art. 307 CP. Por ello, y ante la ausencia durante la andadura parlamentaria del CP de 1995 de un verdadero debate sobre la adopción de este artículo²⁸⁷, la tramitación de la L.O. 6/1995 vendría a ser,

²⁸⁶ Cfr., en este sentido, Moreno Cánoves, A./Ruiz Marco, F., *Delitos...cit.*, p. 470.

²⁸⁷ LÓPEZ GARRIDO, uno de los ponentes durante la tramitación en el Congreso del CP 1995, revela en López Garrido, D./García Arán, M., *El Código...cit.*, p. 37, que los delitos

sólo unos meses antes, la verdadera discusión de las cámaras legislativas sobre el ilícito penal de defraudación a la Seguridad Social.

IV.2.5.- El Código Penal de 1995 y las propuestas posteriores. La vigencia temporal de la L.O. 6/1995.

De acuerdo con la intención de tramitar por separado, y con mayor urgencia, la regulación de los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social, el PCP 1994 no recogió estos tipos en su articulado. En su defecto, el cuerpo normativo presentado al debate de las cámaras excluía (disposición derogatoria única) de la abolición general del CP entonces vigente el título VI de su Libro II²⁸⁸.

Sin embargo, durante la tramitación del texto diversas enmiendas solicitaron la introducción de tales ilícitos, con la redacción aprobada por la L.O. 6/1995, en el futuro Código Penal²⁸⁹. La inserción se produciría finalmente en el trámite de Ponencia del

contra la Hacienda Pública -en cuya mención probablemente hay que entender incluido el delito contra la Seguridad Social- constituían una de las áreas cuya marginación del debate se había decidido previamente, para regularla en una ley especial que después sería casi textualmente introducida en el CP. Es ésta una razón de peso para entender que la discusión político-normativa del ilícito estudiado se verificó realmente en la andadura parlamentaria de la L.O. 6/1995.

²⁸⁸ Vid. BOCG, sección Congreso, serie A, num. 77-1, 26 de septiembre de 1994, p. 88.

²⁸⁹ La enmienda num. 774, presentada por el G.P. Federal IU-IC en el Congreso proponía la inclusión en el CP, como título XII bis, de los ilícitos económicos mencionados. Al margen de ella, la Comisión de Justicia e Interior del Congreso aprobó una enmienda transaccional, consensuada entre los G.P. Socialista y Popular, que creaba la nueva Disposición Adicional quinta, con el siguiente texto: *"el Título VI del Libro II del Código Penal vigente, referido a los delitos contra la Hacienda Pública, pasará a constituir un título específico, a continuación del Título XVI, "Delitos contra la Administración Pública", de este Código, acoplándose las correspondientes penas al sistema del Código teniendo por base la equivalencia prevista en la*

Senado, merced a la aprobación de la enmienda num. 363, presentada por el G.P. Socialista²⁹⁰.

Los delitos establecidos por la L.O. de junio de 1995 pasaban de este modo a conformar definitivamente el Título XIV del CP 1995, rubricado como "*De los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*". El injusto de defraudación a la Seguridad Social se recoge en el art. 307, en cuya virtud: "*1. El que, por acción u omisión, defraude a la Seguridad Social para eludir el pago de las cuotas de ésta y conceptos de recaudación conjunta, obtener indebidamente devoluciones de las mismas o disfrutar de deducciones por cualquier concepto asimismo de forma indebida y con ánimo fraudulento, siempre que la cuantía de las cuotas defraudadas o de las devoluciones o deducciones indebidas exceda de quince millones de pesetas será castigado con la pena de prisión de uno a cuatro años y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía.*"

Las penas señaladas en el párrafo anterior se aplicarán en su mitad superior cuando la defraudación se cometa concurriendo alguna de las circunstancias siguientes:

a) La utilización de persona o personas interpuestas de manera que quede oculta la identidad del verdadero obligado frente a la Seguridad Social.

Disposición Transitoria Undécima...". Posteriormente, esta disposición sería suprimida en el debate en la cámara alta. Sobre estas enmiendas, vid. BOCG, sección Congreso, serie A, num. 77-6, 6 de marzo de 1995, p. 300; *Diario de sesiones del Congreso*, Comisión de Justicia e Interior, num. 512, 6 de junio de 1995, p. 15591 y s.; *Diario de sesiones del Congreso*, Comisión de Justicia e Interior, num. 522, 13 de junio de 1995, p. 16019; BOCG, sección Congreso, serie A, num. 77-9, 26 de junio de 1995, p. 657.

²⁹⁰ Sobre ello, vid. BOCG, sección Senado, serie II, num. 87, 21 de septiembre de 1995, p. 203 y ss. La justificación de la enmienda, que en principio numeraba el nuevo título como XIII bis, no aporta ningún argumento concluyente, pero no parece desacertado intuir que tanto la necesaria inclusión de las defraudaciones a las Comunidades Europeas como la intención, en un momento de creación de un nuevo CP, de minimizar el número de leyes penales especiales -reforzando con ello la seguridad jurídica y haciendo más patente la vinculación de todas las figuras delictivas a las disposiciones de la Parte General del CP- influyeron en la decisión de reconducir el título recién reformado al seno del cuerpo legal en proceso de tramitación.

b) La especial trascendencia y gravedad de la defraudación atendiendo al importe de lo defraudado o a la existencia de una estructura organizativa que afecte o pueda afectar a una pluralidad de obligados frente a la Seguridad Social.

2. A los efectos de determinar la cuantía mencionada en el apartado anterior, se estará a lo defraudado en cada liquidación, devolución o deducción, refiriéndose al año natural el importe de lo defraudado cuando aquéllas correspondan a un período inferior a doce meses.

3. Quedará exento de responsabilidad penal el que regularice su situación ante la Seguridad Social, en relación con las deudas a que se refiere el apartado primero de este artículo, antes de que se le haya notificado la iniciación de actuaciones inspectoras dirigidas a la determinación de dichas deudas o, en caso de que tales actuaciones no se hubieran producido, antes de que el Ministerio Fiscal o el Letrado de la Seguridad Social interponga querrela o denuncia contra aquél dirigida.

La exención de responsabilidad penal contemplada en el párrafo anterior alcanzará igualmente a dicho sujeto por las posibles falsedades instrumentales que, exclusivamente en relación a la deuda objeto de regularización, el mismo pudiera haber cometido con carácter previo a la regularización de su situación".

Por otra parte, la Disposición Final quinta de la L.O. que establece el CP -L.O. 10/1995, de 23 de noviembre- mantiene la vigencia de la Disposición Adicional segunda de la L.O. 6/1995²⁹¹.

²⁹¹ La Disposición Final quinta de la L.O. 10/1995 dispone: "la disposición adicional segunda de la L.O. 6/1995, de 29 de junio, quedará modificada en los siguientes términos:

"La exención de responsabilidad penal contemplada en los párrafos segundos de los artículos 305, apartado 4; 307, apartado 3, y 308, apartado 4, resultará igualmente aplicable aunque las deudas objeto de regularización sean inferiores a las cuantías establecidas en los citados artículos".

El nuevo art. 307 es prácticamente un calco textual del art. 349 bis anterior. No obstante, junto a alguna modificación puramente estilística²⁹², el precepto presenta ciertos cambios reseñables: la desaparición del término "*dolosa*" como calificativo de la acción u omisión típica y la consignación de la penalidad en el propio precepto, y no por remisión a la norma del delito de defraudación tributaria. Esta última novedad de la regulación ha supuesto la supresión de la consecuencia accesoria anteriormente prevista en el art. 349.1 y la adaptación de la pena de prisión en cuanto a su duración.

El art. 349 bis CP 1944/1973 estuvo en vigor durante un breve lapso temporal: casi once meses. La aprobación del art. 307 CP 1995 plantea el interrogante de en qué medida la nueva norma, idéntica en cuanto a sus elementos y requisitos típicos, es aplicable, en virtud del principio de retroactividad de la ley penal más favorable²⁹³, a los hechos de defraudación contributiva acaecidos en aquel espacio de tiempo. Aun cuando en este punto resultaría excesivamente aventurado pretender formular un principio objetivo-abstracto que solucionase cada supuesto, habida cuenta de la rica fenomenología que puede presentar la praxis, cabe adelantar algunas ideas sobre la virtualidad del art. 307 CP 1995 en relación con los hechos anteriores a su vigencia.

Partiendo de la hipótesis de que en los pocos meses de presencia en el ordenamiento punitivo del art. 349 bis los procedimientos penales abiertos por fraude de cotizaciones difícilmente pueden haber alcanzado la fase de sentencia, la aplicación

²⁹² Boix Reig, J./Mira Benavent, J., en Vives Antón, T.S.(coord.), *Comentarios...cit.*, tomo II, p. 1484, mencionan dos variaciones de este tipo: el empleo del verbo *defraudar* en presente de subjuntivo, en vez del precedente futuro imperfecto de subjuntivo, y el cambio de la denominación "*Ministerio Público*" por la de "*Ministerio Fiscal*".

²⁹³ El art. 2.2 CP dispone expresamente en su inciso primero: "*no obstante, tendrán efecto retroactivo aquellas leyes penales que favorezcan al reo, aunque al entrar en vigor hubiera recaído sentencia firme y el sujeto estuviese cumpliendo condena*". La Disposición Transitoria primera L.O. 10/1995, por su parte, estatuye: "*los delitos y faltas cometidos hasta la entrada en vigor de este Código se juzgarán conforme al cuerpo legal y demás leyes penales que se derogan. Una vez que entre en vigor el presente Código, si las disposiciones del mismo son más favorables para el reo, se aplicarán éstas*".

retroactiva del CP 1995 no habrá de ajustarse en este caso a los trámites previstos en sus disposiciones transitorias para la revisión de resoluciones condenatorias ya dictadas. En consecuencia, la posibilidad de acudir a la denominada *aplicación directa del CP 1995* requerirá una previa comparación entre los marcos sancionadores que, en virtud de uno u otro cuerpo legal, pudiesen imponerse a cada hecho singular. La comparación no deberá realizarse de forma genérica para una determinada figura delictiva, sino en el terreno de lo concreto, en atención a las circunstancias concurrentes en el caso particular²⁹⁴; asimismo la comparación habrá de ajustarse a la aplicación global de uno u otro Código, sin que sea posible tomar de ambos la regulación parcial que resulte más favorable, lo que conduciría a formar una tercera ley penal, distinta de las aplicables²⁹⁵.

En el supuesto de la defraudación contributiva, la comparación ha de tomar en cuenta que la penalidad prevista por el CP 1944/1973 era de prisión menor -6 meses y 1 día a 6 años de privación de libertad-, multa del tanto al séxtuplo de la cuantía defraudada y pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante un período de tres a seis años. En los tipos cualificados, la privación de libertad se incrementaba hasta

²⁹⁴ Cfr. **Fiscalía General del Estado**, "Circular 1/1996. Régimen transitorio del Código Penal de 1995 (revisión de sentencias)", en AA.VV., Estudios sobre el Código Penal de 1995 (Parte Especial), Madrid, 1996, p. 554; "Circular 2/1996. Régimen transitorio del nuevo Código Penal: su incidencia en el enjuiciamiento de hechos anteriores", en AA.VV., Estudios...cit., p. 593; **Morillas Cueva, L.**, *Curso de Derecho Penal español. Parte General*, Madrid, 1996, p. 113; **Sánchez Yllera, J.**, en **Vives Antón, T.S. (coord.)**, *Comentarios...cit.*, tomo II, p. 2202 y ss.; "La aplicación retroactiva de la ley penal. La revisión de sentencias ya dictadas", en AA.VV., Estudios sobre el Código Penal de 1995 (Parte General), Madrid, 1996, p. 86 y ss.

La necesidad de llevar a cabo la confrontación de ambas regulaciones desde la singularidad del caso concreto obliga a atender tanto al grado de ejecución del hecho y al nivel de participación del sujeto como a la eventual concurrencia de circunstancias modificativas de la responsabilidad criminal.

²⁹⁵ Como establece expresamente la Disposición Transitoria 2ª L.O. 10/1995, y como ha señalado ya la STC 131/1986, de 29 de octubre (BOE de 18 de noviembre), recogiendo en ambos casos una opinión absolutamente unánime de la doctrina.

un plazo de 4 años, 2 meses y 1 día a 6 años. Por su parte, el marco punitivo establecido por el art. 307 CP 1995 es prisión de 1 a 4 años y multa del tanto al séxtuplo de la cuantía defraudada, con ausencia de la consecuencia accesoria precedente. En los supuestos cualificados la sanción de prisión asciende hasta 2 años y 6 meses a 4 años.

En la comparación se ha de considerar dos reglas que influyen de forma notable sobre la valoración de qué Código resulta más favorable para el reo: la circunstancia de que la redención ordinaria de penas por el trabajo, aplicable en el CP derogado pero no en el vigente, reduce en principio la severidad de penas privativas de libertad nominalmente más graves²⁹⁶, y la mayor amplitud que otorga el CP 1995 a la suspensión de la ejecución de las penas de prisión y a la sustitución de las mismas penas, de modo que pueden llevar a evitar el cumplimiento de sanciones carcelarias que, con arreglo a la regulación anterior, no podrían ser suspendidas ni sustituidas²⁹⁷.

En vista de todas estas circunstancias, que enmarcan una comparación que no puede consistir únicamente en la mera contemplación del *quantum* de cada penalidad, puede indicarse que, en términos genéricos, la regulación del CP 1995 es más beneficiosa para el reo que la del CP 1944/1973, por lo que, eventualmente, podrá aplicarse con carácter retroactivo a hechos realizados en el período de vigencia del anterior art. 349 bis. Si bien la incidencia del beneficio de redención de penas por el trabajo puede equiparar *de facto* en cuanto a su duración las penas de prisión, las posibilidades de acceder a la suspensión condicional de la ejecución de esta pena, o de lograr su sustitución por una sanción alternativa menos gravosa son sin duda mayores de acuerdo con las normas del

²⁹⁶ Así lo establece la Disposición Transitoria 2ª L.O. 10/1995. Cfr., asimismo, Barrientos Pacho, J.M., "El Código Penal del 95: su aplicación retroactiva", en Revista Jurídica de Catalunya, nº 4/1996, p. 1125; Fiscalía General del Estado, "Circular 1/1996...cit., p. 553; "Circular 2/1996...cit., p. 593; Sánchez Yllera, I., en Vives Antón, T.S.(coord.), Comentarios...cit., tomo II, p. 2207; "La aplicación...cit., p. 93.

²⁹⁷ Cfr. Sánchez Yllera, I., en Vives Antón, T.S.(coord.), Comentarios...cit., tomo II, p. 2204 y s.; "La aplicación...cit., p. 89.

CP 1995. A ello se añade, muy significativamente, el hecho de que el art. 307 actual no prevé la imposición de la consecuencia accesorio, sanción cuya severidad no puede ser en absoluto preterida.

No obstante, este planteamiento favorable a la posible aplicación retroactiva, por la menor gravedad de sus penas, del art. 307 CP 1995, se mueve en un plano meramente teórico, y deberá ser refrendado mediante el estudio particularizado de cada caso concreto. En particular, en los previsiblemente numerosos supuestos de concurso de delitos los términos de la comparación global tendrán que modelarse en función tanto de las reglas sobre aplicación de las penas en casos de pluralidad de ilícitos previstas en uno y otro Código como de las sanciones impuestas por ambos a los demás injustos concurrentes.

Con todo, la mayor benignidad objetiva de la regulación del CP 1995 determina que los delitos cuya realización se haya iniciado bajo el imperio del cuerpo legal anterior, pero se extienda hasta el período de vigencia del CP actual -p. ej. supuestos en los que las declaraciones e impagos fraudulentos de cuotas abarcan varios meses de un año natural-, han de ser enjuiciados, sea cual fuere la fecha que se entiende como momento de comisión, de acuerdo con las disposiciones del CP hoy en vigor²⁹⁸.

Por último, antes de dar término a este apartado del análisis, cabe reseñar la más reciente propuesta legislativa. Con posterioridad a la entrada en vigor del CP 1995, en octubre de 1997 el G.P. Federal IU presentó una proposición de ley orgánica de *modificación del Código Penal en lo relativo a los delitos contra la Hacienda Pública*

²⁹⁸ Diversos autores consideran que la retroactividad de la ley posterior más favorable es la solución más adecuada en estos casos, en los que la realización del ilícito se extiende temporalmente sobre períodos de vigencia de dos Códigos, uno anterior más severo y otro posterior más benigno. Cfr., expresamente, **Bustos Ramírez, J.**, *Manual de Derecho Penal español. Parte General*, Barcelona, 1984, p. 103; **Cobo del Rosal, M./Vives Antón, T.S.**, *Derecho...* cit., p. 183 y s.; **Luzón Peña, D.-M.**, *Curso...* cit., p. 197.

y contra la Seguridad Social²⁹⁹, que pretendía introducir un cierto número de variaciones en casi todos los ilícitos del título XIV. A pesar de que la propuesta era netamente positiva, su toma en consideración fue rechazada por el pleno del Congreso de los Diputados. La propuesta centraba sobremanera sus innovaciones en el ilícito del art. 305 CP³⁰⁰ (configuración del límite cuantitativo como una condición objetiva de punibilidad, diversificación del límite y variaciones en las reglas de cálculo de la suma defraudada, exigencia de que la regularización incluya el ingreso de la cantidad defraudada, etc.), y excluía de la mayoría de ellas al delito de defraudación contributiva; no obstante, también se sugerían algunas modificaciones en relación con el mismo³⁰¹. Estas modificaciones

²⁹⁹ Vid. BOCG, sección Congreso de los Diputados, serie B, num. 121-1, 14 de octubre de 1997, p. 1 y ss.

³⁰⁰ En coherencia con la razón que animaba la reforma que, de acuerdo con los proponentes, parecía ser la mejora del delito de defraudación tributaria ante la escasa eficacia mostrada por el mismo en su versión de 1995. Sobre ello, cfr. *Diario de sesiones del Congreso*, Pleno, num. 132, 10 de febrero de 1998, p. 6901 y s.

³⁰¹ El art. 307 propuesto disponía: "*1. Las penas señaladas en el número 1 del artículo 305 de este Código serán aplicables al que, por acción u omisión, defraude a la Seguridad Social para eludir el pago de las cuotas de ésta y conceptos de recaudación conjunta, obtener indebidamente devoluciones de las mismas y disfrutar de deducciones por cualquier concepto asimismo de forma indebida, siempre que la cuantía de las cuotas defraudadas o de las devoluciones o deducciones indebidas exceda de cinco millones de pesetas.*

Las penas señaladas en el párrafo anterior se aplicarán en su grado máximo cuando la defraudación se cometiere concurriendo alguna de las circunstancias siguientes:

a) La utilización de persona o personas interpuestas de manera que quede oculta la identidad del verdadero obligado frente a la Seguridad Social.

b) La especial trascendencia y gravedad de la defraudación atendiendo al importe de lo defraudado o a la existencia de una estructura organizativa que afecte o pueda afectar a una pluralidad de obligados frente a la Seguridad Social.

2. A los efectos de determinar la cuantía mencionada en el apartado anterior, se estará a lo defraudado en cada liquidación, devolución o deducción, refiriéndose al año natural el importe de lo defraudado cuando aquéllas correspondan a un periodo inferior a doce meses.

3. No se impondrán las penas correspondientes al que regularice su situación frente a la Seguridad Social, en relación con las deudas a que se refiere el apartado 1 de este artículo de forma espontánea y, en todo caso, antes de que se le haya notificado la iniciación de actuaciones inspectoras o hayan dado comienzo actuaciones de la Autoridad Judicial, dirigidas

eran: a) el retorno al sistema de remisión al art. 305 CP para el establecimiento de las penas, técnica que implicaba la reintroducción de la consecuencia accesoria; b) la supresión de la exigencia de ánimo fraudulento; c) la reducción del límite cuantitativo de quince a cinco millones de pts.; d) la introducción del requisito de espontaneidad en la regularización; e) la inclusión, como "causa de bloqueo" de la regularización, del inicio de actuaciones de la autoridad judicial dirigidas a la determinación de la deuda; f) la exclusión del ámbito de eficacia exoneradora de pena de la regularización de las falsedades instrumentales. Entre las reflexiones (críticas en su inmensa mayoría) expuestas durante el debate de la proposición cabe destacar, en relación con el delito estudiado, dos órdenes de consideraciones. Por una parte, el rechazo del requisito de espontaneidad de la regularización, por entender que el sistema actual de circunstancias de "bloqueo" se compadece con las necesidades de prevención especial, así como por las dificultades de apreciación de tal requisito de voluntariedad y por las valoraciones morales que subyacen al mismo³⁰². Por otra parte, la consideración de que la rebaja del límite cuantitativo supone un abandono del principio de intervención mínima³⁰³.

ambas a la determinación de dichas deudas o, en el caso de que tales actuaciones no se hubieran producido, antes de que el Ministerio Público o el Letrado de la Seguridad Social interponga querrela o denuncia contra aquél dirigida."

³⁰² Cfr. las consideraciones de los diputados URÍA ECHEVARRÍA, del G.P. Vasco (EAJ-PNV) y CÁMARA RODRÍGUEZ-VALENZUELA, del G.P. Popular, en *Diario de sesiones del Congreso*, Pleno, num. 132, 10 de febrero de 1998, p. 6905 y 6910.

³⁰³ Cfr. la intervención del diputado CUESTA MARTÍNEZ, del G.P. Socialista, en *Diario de sesiones del Congreso*, Pleno, num. 132, 10 de febrero de 1998, p. 6908.

CAPÍTULO V: LA OBLIGACIÓN DE COTIZACIÓN A LA SEGURIDAD SOCIAL: CUESTIONES FUNDAMENTALES.

El tipo del art. 307 CP se encuentra estrechamente vinculado a la legislación de Seguridad Social, hasta el punto de haber integrado en su seno diversos elementos normativos jurídicos, cuya comprensión precisa la remisión a aquel conjunto de disposiciones. En consecuencia, la interpretación del mencionado precepto criminal, que sanciona penalmente determinados incumplimientos del deber de cotización, requiere el estudio de la regulación jurídica de tal obligación en el Derecho de la Seguridad Social.

Por una parte, se hace necesario revisar la conceptualización de determinadas nociones básicas de la obligación de cotización, mencionadas como tales en la propia norma del art. 307 CP. Por otra parte, parece procedente considerar la regulación de los modos de articulación de la obligación, que permite comprender en qué momento, y de qué forma, se está incumpliendo la misma, y quién es el sujeto responsable de semejante incumplimiento, cuestiones todas ellas capitales a la hora de analizar los límites y el contenido de la prohibición penal del mentado art. 307 CP.

V.1.- CONCEPTO, NATURALEZA JURÍDICA Y OBJETO DE LA COTIZACIÓN.

La cotización, principal fuente de recursos del sistema español de Seguridad Social¹, suele ser definida por la doctrina remitiéndose a la clásica noción de BORRAJO DACRUZ², que la caracteriza como "*...la obligación, impuesta por la ley a ciertos individuos y entidades, de contribuir al sostenimiento de las cargas económicas de los regímenes de previsión social, de acuerdo con ciertos criterios, también fijados legalmente*".

A partir de esta noción se insinúan las siguientes características, que han sido señaladas como las principales notas definitorias del deber de cotización³: a) es una obligación legal, que nace en virtud de la ley⁴ cuando se verifica el supuesto de hecho, y con independencia de la voluntad de los sujetos intervinientes; b) es una obligación de Derecho Público, cuyo contenido reglamentado es indisponible para las partes; c) es una obligación de dar, que tiene por objeto una suma de dinero; d) el fin genérico de la

¹ Las cotizaciones constituyen claramente la principal fuente de recursos de la Seguridad Social española. A modo de referencia, en los Presupuestos del sistema de protección social para 1997 las cotizaciones representan el 66.1% de los ingresos, una cantidad notablemente superior a las aportaciones del Estado, que suman el 30 % de este capítulo presupuestario. En relación con ello, vid. Aparicio Pérez, J.L., *"Los Presupuestos del Sistema de la Seguridad Social para 1997"*, en Presupuesto y Gasto Público, nº 19, 1996, p. 105 y s.

² Borrajo Dacruz, E., *Estudios jurídicos de previsión social*, Madrid, 1962, p. 57.

³ Cfr. Martínez Lucas, J.A., *Manual de cotización a la Seguridad Social (Régimen General)*, Madrid, 1995, p. 6 y ss.; *"La obligación..."* cit., p. 747 y s. En sentido similar, Blasco Lahoz, J.F./López Gandía, J./Mompalmer Carrasco, M.A., *Curso de Seguridad Social*, 3ª ed., Valencia, 1996, p. 165 y s.

⁴ Vid. art. 15 LGSS.

obligación es el sostenimiento del sistema global de la Seguridad Social, de modo que no existe propiamente una relación sinalagmática entre la cotización y la prestación.

En el debate sobre la naturaleza jurídica de la cotización se consideran absolutamente superadas las posiciones que antaño, en un modelo de protección social bien distinto del actual, la analizaban desde criterios de corte iusprivatista, asimilándola a la prima del seguro privado o considerándola parte del salario del trabajador⁵. Hoy, afirmada también la insuficiencia a efectos jurídicos de la tesis económica que entiende a las cuotas como coste del factor trabajo⁶, resulta ampliamente mayoritaria la teoría jurídico-pública que defiende la naturaleza tributaria de las cotizaciones. La jurisprudencia, no obstante, se muestra todavía titubeante a la hora de dejar atrás sus reservas a la caracterización tributaria, y prefiere en ocasiones hablar genéricamente de "*prestaciones patrimoniales de carácter público*"⁷. Por el contrario, la doctrina, tanto laboral como financiera, acoge unánimemente, a pesar de la exclusión expresa de las:

⁵ Sobre el rechazo de estos planteamientos jurídico-privados cfr. Alarcón Caracuel, M.R./González Ortega, S., *Compendio...* cit., p. 160; Almansa Pastor, J.M., *Derecho...* cit., p. 285 y s.; Borrajo Dacruz, E., *Estudios...* cit., p. 75 y ss.; Fernández Pavés, M.J., *Las cotizaciones a la Seguridad Social. Análisis jurídico-tributario*, Madrid, 1996, p. 22 y s.; Martínez Lucas, J.A., *Manual...* cit., p. 10 y ss.; "La obligación..." cit., p. 754 y ss.; Ordeig Fós, J.M., *El sistema...* cit., p. 126.

Ya las SSTC 103/1983, de 22 de noviembre (BOE de 14 de diciembre), 65/1987, de 21 de mayo (BOE de 9 de junio), 189/1987, de 24 de noviembre (BOE de 26 de diciembre), entre otras, rechazaron la asimilación de la cotización con la prima de seguro privado.

⁶ Cfr. Fernández Pavés, M.J., *Las cotizaciones...* cit., p. 22.

⁷ Entre las SSTS que dudan explícitamente de la naturaleza tributaria de las cotizaciones, vid. las de 21/V/1990 (RJA 3753), 27/III/1991 (RJA 1907) y la de la Sala Especial de revisión del TS de 4/V/1992.

No obstante, otras sentencias, como las SSTS de 20/III/1971 (RJA 1366), 10/X/1975 (RJA 4037), 22/XI/1976 (RJA 2125), han sostenido de forma expresa la conceptualización tributaria. En el mismo sentido, el TC afirmaba en sentencia 39/1992, de 30 de marzo (B.O.E. de 6 de mayo), que "*aunque en el estado actual de la doctrina la naturaleza jurídica de la cuota de Seguridad Social es objeto de polémica, es innegable que el sistema de protección social, se ha ido separando progresivamente del esquema contributivo y acercándose, de forma cada vez más próxima al concepto de tributación...*".

disposiciones de la LGT⁸, la naturaleza tributaria de las cuotas, en la medida en que éstas reúnen las tres notas propias del tributo: obligación impuesta por la ley, cuya prestación es debida a un ente público y con el objeto de aportar recursos al sostenimiento de una necesidad pública⁹.

La literatura especializada no se muestra, sin embargo, tan pacífica a la hora de concretar con qué figura tributaria específica se identifica la cuota. Tras haber sido ocasionalmente calificada como tasa o contribución especial, la polémica se ha ido centrado en torno a otras dos instituciones impositivas. Por un lado, un sector doctrinal¹⁰ la califica, por su afectación directa e integración diferenciada en los presupuestos del Estado, como exacción o tributo parafiscal, que, no obstante, tiene un régimen propio y

⁸ Vid. la disposición final 5ª de la Ley General Tributaria.

⁹ Cfr., entre otros, en la doctrina laboral Alarcón Caracuel, M.R./González Ortega, S., *Compendio...cit.*, p. 161; Almansa Pastor, J.M., *Derecho...cit.*, p. 286; Borrajo Dacruz, E., *Estudios...cit.*, p. 105; Herrero Alarcón, F., en De la Villa Gil, L.E. (dir.), *Derecho...cit.*, p. 202; Martínez Lucas, J.A., *Manual...cit.*, p. 14, y 17 y ss.; "La obligación...cit.", p. 759, y 777 y s.; Sánchez-Barriga Peñas, R., "Reserva...cit.", p. 461 y ss.; De la Villa, L.E./Desdentado Bonete, A., *Manual de Seguridad Social*, Pamplona, 1977, p. 204.

En el mismo sentido, cfr. en la doctrina financiera, entre otros, Fernández Pavés, M.J., *Las cotizaciones...cit.*, p. 24; Ferreiro Lapatza, J.J. y Otros, *Curso...cit.*, p. 853 y s.; Martínez Aznar, J.A., "La naturaleza tributaria de las cotizaciones sociales", en *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 96, 1997, p. 531 y ss.; Pérez Royo, F., *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, 7ª ed., Madrid, 1997, p. 116; Rodríguez Sáinz, A., "Análisis de la legalidad y constitucionalidad de las cotizaciones a la Seguridad Social actuales", en *Actualidad Financiera*, 1991-2, p. V-399 y ss.; Urquizu Cavallé, A., *Las cotizaciones a la Seguridad Social*, Madrid, 1997, p. 238.

¹⁰ Cfr., de esta opinión, Alarcón Caracuel, M.R./González Ortega, S., *Compendio...cit.*, p. 161; Albiñana, C., *Sistema...cit.*, p. 621; Almansa Pastor, J.M., *Derecho...cit.*, p. 286; Ferreiro Lapatza, J.J. y Otros, *Curso...cit.*, p. 853 y s.; Ordeig Fos, J.M., *El sistema...cit.*, p. 126; Pérez Royo, F., *Derecho...cit.*, p. 116; Urquizu Cavallé, A., *Las cotizaciones...cit.*, p. 239 y ss.; Vicente-Arche Domingo, F., "En torno a la naturaleza jurídico-tributaria de las cuotas de Seguridad Social", en *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, nº 44, 1961, p. 1250 y s.

La naturaleza de exacción parafiscal es defendida también por las citadas SSTs de 20/III/1971 (RJA 1366), 10/X/1975 (RJA 4037), 22/XI/1976 (RJA 2125).

específico, en la medida en que ha sido expresamente excluida del régimen financiero de las Entidades Estatales Autónomas¹¹. Otros autores, en cambio, observan que esta exclusión normativa veda la posibilidad de contemplar las cotizaciones como exacciones parafiscales; según tal planteamiento, se adecuarían más bien a la categoría de los impuestos. En concreto, a la de los impuestos especiales¹², y ello no tanto porque su expresa marginación de la regulación de la LGT las convierte en una figura tributaria *sui generis*, como porque son impuestos que afectan a un determinado grupo de ciudadanos y cuyo producto tiene un destino especial (el sostenimiento de la Seguridad Social)¹³.

El objeto de la obligación de cotización es la cuota, cantidad dineraria que los sujetos obligados deben pagar a la Seguridad Social. La determinación de su cuantía se hace en función de dos elementos: la base y el tipo de cotización. Ambas magnitudes se determinan anualmente en las Leyes de Presupuestos Generales del Estado (art. 16 LGSS) y en la Orden de desarrollo de las normas de cotización de esta Ley.

La aplicación del tipo sobre la base de cotización cuantifica, tras la eventual deducción de las bonificaciones o reducciones que procedan, la suma líquida que el cotizante debe ingresar¹⁴.

En el Régimen General la base de cotización para las contingencias comunes y para las profesionales está constituida por el salario del trabajador, es decir, por la

¹¹ Vid. art. 5 c) de la Ley de régimen jurídico de las Entidades Estatales Autónomas y, adicionalmente, el art. 2.4º de la anterior Ley de Tasas y Exacciones Parafiscales, ambas de 26 de diciembre de 1958.

¹² Cfr., entre otros, Alonso Olea, M./Tortuero Plaza, J.L., *Instituciones...* cit., p. 403; Fernández Pavés, M.J., *Las cotizaciones...* cit., p. 39; Martínez Aznar, J.A., "La naturaleza..." cit., p. 553; Martínez Lucas, J.A., "La obligación..." cit., p. 782 y s. En una posición cercana, Borrajo Dacruz, E., *Estudios...* cit., p. 101 y ss., se muestra receptivo a la consideración de las cuotas como impuestos especiales, pero termina aseverando, de forma más genérica, que se trata de tributos "con un régimen jurídico peculiar y especial".

¹³ Cfr. Martínez Lucas, J.A., "La obligación..." cit., p. 782 y s.

¹⁴ Vid. art. 6 RGCL.

remuneración total que tenga derecho a percibir o por la que efectivamente perciba, si ésta es superior (arts. 109 LGSS, 23.1 RGCL). A tal cantidad ha de añadirse el prorrateo de los conceptos retributivos de vencimiento superior al mes o, en todo caso, de los no periódicos satisfechos durante el ejercicio; el montante que resulte se normaliza redondeándolo al múltiplo de 3000 (si la base de cotización es de carácter mensual) o al múltiplo de 100 (si es de carácter diario) que le resulte más próximo¹⁵. En tal suma no se incluye una serie de conceptos percibidos por el trabajador, salariales y extrasalariales, que son expresamente separados de la misma por el propio art. 109.2 LGSS¹⁶. En la cotización adicional por horas extraordinarias del Régimen General la base viene conformada por las retribuciones recibidas por el trabajador por horas extraordinarias en el período de referencia (arts. 111 LGSS y 24.1 RGCL).

No obstante, la magnitud resultante ha de incardinarse, en la cotización por contingencias comunes o por contingencias profesionales, en un sistema de topes mínimos y máximos que no puede traspasar, de modo que se cotizará por el tope mínimo si el salario del obrero es inferior a éste, y por el máximo tarifado cuando la retribución del trabajador sea superior al mismo. El tope mínimo global está constituido por la cuantía del Salario Mínimo Interprofesional vigente en cada momento incrementada en

¹⁵ Vid. 1.2 O. de 26 de enero de 1998, que desarrolla las normas de cotización a la Seguridad Social, Desempleo, Fondo de Garantía Salarial y Formación Profesional contenidas en la Ley 65/1997, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1998.

¹⁶ Las percepciones del trabajador excluidas de la base de cotización del Régimen General por los arts. 109.2 LGSS y 23.2 RGCL son: a) las dietas de viaje, gastos de locomoción y pluses de transportes urbanos; b) las indemnizaciones por fallecimiento y las relativas a traslados, suspensiones, despidos y ceses; c) las cantidades abonadas en concepto de quebranto de moneda y las indemnizaciones por desgaste de herramientas o por adquisición de prendas de trabajo; d) los productos en especie otorgados voluntariamente por las empresas; e) las percepciones por matrimonio; f) las prestaciones de Seguridad Social y sus mejoras; g) las horas extraordinarias, salvo a los efectos de cotización por accidentes de trabajo y enfermedades profesionales.

un sexto (arts. 16.2 LGSS y 9.2 RGCL)¹⁷. El tope máximo global correspondiente a la base de cotización de cualquiera de los regímenes se establece anualmente en la leyes de Presupuestos Generales del Estado (arts. 110 LGSS y 9.1 RGCL)¹⁸.

En la cotización por contingencias comunes, además, estos límites globales se subdividen en 11 categorías profesionales, cada una de las cuales tiene su propios topes, idénticos en varias de ellas¹⁹. En la cotización por contingencias profesionales del Régimen General sólo rigen los límites máximo y mínimo globales, pero no los topes por categorías profesionales (art. 26.1 RGCL)²⁰.

Las bases de cotización para contingencias comunes del colectivo de jugadores profesionales de fútbol se ajustan a los límites de las categorías profesionales previstas en el Régimen General, de acuerdo con la división a la que pertenezca el club; para las

¹⁷ El tope mínimo global de la base de cotización para 1998 es de 79.380 pts. mensuales (art. 2.2 O. de 26 de enero de 1998).

¹⁸ Para 1998 dicho límite máximo global es de 392.700 pts. mensuales (arts. 89.uno Ley 65/1998 y 2.1 O. de 26 de enero de 1998).

¹⁹ De acuerdo con los arts. 89.uno Ley 65/1997 y 3 O. de 26 de enero de 1998 las bases máximas y mínimas de cotización en el Régimen General por contingencias comunes son las siguientes:

-Para el grupo 1º (ingenieros y licenciados, personal de alta dirección) la base máxima es de 392.700 pts./mes y la mínima de 118.440 pts./mes.

-Para el grupo 2º (ingenieros técnicos, peritos y ayudantes titulados) la base máxima es de 392.700 pts./mes y la mínima es de 98.220 pts./mes.

-Para el grupo 3º (jefes administrativos y de taller) la base máxima es de 392.700 pts./mes y la mínima es de 85.410 pts./mes.

-Para el grupo 4º (ayudantes no titulados) la base máxima es de 392.700 pts./mes y la mínima es de 79.380 pts./mes.

-Para los grupos 5º (oficiales administrativos), 6º (subalternos) y 7º (auxiliares administrativos) la base máxima es de 322.230 pts./mes y la mínima es de 79.380 pts./mes.

-Para los grupos 8º (oficiales de primera y segunda), 9º (oficiales de tercera y especialistas), 10º (peones) y 11º (trabajadores menores de 18 años) la base máxima es de 10.741 pts./día y la mínima es de 2.646 pts./día.

²⁰ La base de cotización por contingencias profesionales es la que se aplica igualmente a la cotización por desempleo, formación profesional y FOGASA.

contingencias profesionales, en cambio, sólo rigen los topes globales del sistema (art. 30 RGCL)²¹. Para este colectivo las bases de cotización, ajustadas a los reseñados límites, se conformarán, igual que en el resto del Régimen General, por las retribuciones salariales percibidas o por las que se hubiere debido percibir.

Por lo que se refiere al Régimen Especial Agrario, en la cotización de los trabajadores por cuenta ajena la base se fija anualmente, para cada categoría profesional, en la respectiva Ley de Presupuestos Generales del Estado (art. 38.2 RGCL). En la cotización del trabajador por cuenta propia la base es única, y se fija anualmente en la Ley de Presupuestos Generales del Estado (art. 36.2 RGCL)²². En la cotización del empresario por jornadas reales la base engloba las bases diarias de los trabajadores a su servicio, que se determinan, según categoría profesional, en la correspondiente Ley de Presupuestos Generales del Estado (art. 42.2 RGCL)²³.

En el Régimen Especial de Trabajadores del Mar la base de cotización, para todos los supuestos, se rige, en líneas generales, por las reglas aplicables al Régimen General (art. 52 RGCL). No obstante, a las bases de los productores de los grupos de cotización

²¹ Asimismo, el colectivo de Representantes de Comercio ajusta sus bases para contingencias comunes, salvo casos especiales, a los límites del grupo profesional 5º del Régimen General; las bases de cotización para contingencias profesionales, en cambio, sólo habrán de ajustarse a los límites globales del sistema (art. 31 RGCL). En el colectivo de artistas las bases de cotización se adecuan a los límites de los grupos profesionales del Régimen General, de acuerdo con las correspondencias establecidas por el art. 32.3 RGCL; las bases para contingencias profesionales sólo deben respetar los límites globales del sistema. Para el colectivo de profesionales taurinos las bases de cotización de contingencias comunes deben adecuarse, salvo casos excepcionales, a los límites de los correspondientes grupos profesionales del Régimen General, de acuerdo con la correlación dispuesta en el art. 33.3 RGCL; para las contingencias profesionales y conceptos de recaudación conjunta las bases sólo deberán encuadrarse entre los límites globales del sistema. En el colectivo de los demás deportistas profesionales las bases de cotización se ajustan a los topes de la categoría 3ª de los grupos del Régimen General (art. 34 RGCL). Para todos estos colectivos las bases de cotización, enmarcadas en los reseñados límites, se conformarán por las retribuciones salariales percibidas o por las que se hubiere debido percibir.

²² Vid. art. 13.3 O. 26 de enero de 1998.

²³ Vid. art. 13.5 O. 26 de enero de 1998.

II y III (que comprenden a la mayor parte de los trabajadores remunerados a la parte) se les aplica unos determinados coeficientes reductores.

En el Régimen Especial de Trabajadores Autónomos la base de cotización viene limitada por los topes máximo y mínimo establecidos cada año en la correspondiente Ley de Presupuestos²⁴. Dentro de estas fronteras cuantitativas, el sujeto podrá escoger su propia base, redondeada a múltiplos de 3000 pts.; en caso de que no ejercite esta potestad de opción, deberá cotizar por la base mínima (art. 43.2 RGCL)²⁵.

En el Régimen Especial para la Minería del Carbón se cotiza por bases normalizadas, que se hallan anualmente²⁶ a partir de los salarios reales, horas extraordinarias incluidas, de los trabajadores de una categoría profesional y lugar geográfico determinados, y sin que la cantidad resultante pueda rebasar los topes globales del sistema (art. 57 RGCL)²⁷.

El tipo de cotización es el coeficiente numérico porcentual que, aplicado sobre la base, determina la cantidad que, en principio, debe ser ingresada: la *cuota íntegra*. Los tipos de cotización se diversifican para cada Régimen y, en algunos casos para cada contingencia protegida.

En el Régimen General los tipos de cotización se fijan periódicamente en la Ley

²⁴ Vid. art. 14 O. 26 de enero de 1998.

²⁵ Los trabajadores afiliados a este Régimen Especial que superen los cincuenta años tienen otra serie de limitaciones en su derecho de opción. A este respecto, vid. arts. 8 Ley 65/1997 y 14.5 O. 26 de enero de 1998.

²⁶ Como referencia, pueden consultarse las bases normalizadas para 1997, que se fijan en la O. de 10 de diciembre de 1997.

²⁷ Por último, en el Régimen Especial de Empleados de Hogar la base de cotización se fija anualmente en la correspondiente ley presupuestaria (art. 47 RGCL).

En la situación de desempleo sujeta a cotización la base está constituida por el promedio de las bases de los últimos seis meses cotizados por contingencias comunes o profesionales con anterioridad a la situación de desempleo (art. 70 RGCL).

de Presupuestos Generales del Estado correspondiente (arts. 107.1 LGSS y 10.3 RGCL)²⁸.

La misma situación se da en los Regímenes Especiales, en los cuales los tipos de cotización, si bien se han caracterizado en general por una cierta estabilidad, son reiterados, o revisados, en cada ley anual de Presupuestos Generales del Estado (arts. 10.3 y 10.4 RGCL) o en su caso, en relación con la cotización por contingencias profesionales, se remiten a los coeficientes establecidos en el RD 2930/1979, de 29 de diciembre, de tarifa de primas para la cotización por accidentes de trabajo y enfermedades profesionales²⁹. En diversos supuestos los tipos de cotización de estos regímenes para las

²⁸ Para 1998 los tipos de cotización en el Régimen General, según los arts. 89.dos Ley 65/1997, y 4, 5 y 26 O. de 26 de enero de 1998, son:

-Para las contingencias comunes: 28'3%, del que el 23'6% corre a cargo del empresario, y el 4'7% a cargo del trabajador.

-Para las contingencias profesionales: las tarifas de primas aprobadas por RD 2930/1979, de 29 de diciembre, reducidas linealmente en un 10%, que correrán a cargo exclusivo de la empresa. [el RD 2930/1979 recoge un listado de actividades a las que, según grado de riesgo, se les adjudica una prima concreta].

Este tipo base puede reducirse si la empresa se distingue por adoptar medidas especiales de higiene y seguridad en el trabajo, o aumentarse si las descuida.

-Para la cotización adicional por horas extraordinarias: las motivadas por causa de fuerza mayor y las estructurales, 14%, del cual el 12% corre a cuenta de la empresa y el 2% a cuenta del trabajador; las no estructurales, 28'3%, del cual el 23'6% corresponde a la aportación de la empresa y el 4'7% a la del trabajador.

-Conceptos de recaudación conjunta: desempleo, 7'8%, del que el 6'2% corre a cargo del empresario y el 1'6% a cargo del trabajador; formación profesional, 0'7%, del que el 0'6% debe ser abonado por el empleador y el 0'1% por el trabajador; fondo de garantía salarial, 0'4%, que corre a cuenta exclusivamente de la empresa.

²⁹ En relación con el Régimen Especial Agrario, vid. los arts. 36.3, 38.3, 41.3, 42.3 RGCL y, para su cuantificación actual, el art. 89.tres Ley 65/1997.

Sobre los tipos de cotización en el Régimen Especial de los Trabajadores Autónomos vid. art. 43.3 RGCL y, para su cuantificación, arts. 89.cuatro Ley 65/1997 y 14.1 O. de 26 de enero de 1998.

Los tipos de cotización del Régimen Especial para la Minería del Carbón coinciden, tanto para contingencias comunes como profesionales, con los del Régimen General. Vid. al respecto el art. 59.1 RGCL.

En relación con los tipos de cotización del Régimen Especial de Empleados de Hogar, vid. el art. 48 RGCL, y para su determinación numérica, los arts. 89.cinco Ley 65/1997 y 15 O. de 26 de enero de 1998.

contingencias comunes se identifican con los del Régimen General³⁰.

Las cuotas correspondientes a cada contingencia y a cada trabajador, determinadas mediante la operación de aplicación de los tipos sobre las bases de cotización, se liquidan e ingresan de forma conjunta, para todos los productores de la empresa.

V.2- BONIFICACIONES Y REDUCCIONES DE CUOTAS.

La cuota íntegra, es decir, la suma pecuniaria resultante de la aplicación del tipo sobre la base de cotización, no siempre es la cantidad que debe abonar el sujeto obligado. Si concurren bonificaciones o reducciones de cuotas, deben ser deducidas de tal suma, cifrando de este modo la cantidad que definitivamente habrá de ingresarse: la *cuota líquida*.

La legislación de Seguridad Social prevé un amplio conjunto de deducciones que minoran de este modo la cuantía de la deuda de cotización. Los diversos supuestos pueden sistematizarse en tres grupos³¹:

- coeficientes reductores de la cotización que se aplican a empresas excluidas de alguna contingencia o a empresas colaboradoras;
- deducción en la cotización por contingencias profesionales a las empresas que

³⁰ Al margen de otros supuestos en los Regímenes Especiales, ya reseñados, los colectivos de jugadores profesionales de fútbol, de artistas, de profesionales taurinos, de representantes de comercio y de los demás deportistas profesionales cotizan para las contingencias comunes por los mismos tipos del Régimen General.

³¹ Cfr. Martínez Lucas, J.A., *Manual...cit.*, p. 228.

colaboran en la gestión de la asistencia sanitaria y de la incapacidad temporal derivadas de accidentes de trabajo o enfermedades profesionales;

-bonificaciones que atienden a objetivos socioeconómicos, fundamentalmente al fomento del empleo.

Las deducciones del primer grupo determinan la aplicación de un coeficiente reductor -anualmente fijado en las Órdenes de cotización³²- sobre las cuotas que han de ingresar las empresas que se encuentran excluidas de alguna de las contingencias previstas en el art. 4.1 RD 1245/1979, de 25 de mayo, gestionan por sí mismas las contingencias de enfermedad común o accidente no laboral, o abonan las prestaciones económicas por incapacidad temporal derivadas de enfermedad común o accidente no laboral.

Del segundo grupo de deducciones se benefician las empresas que colaboran en la gestión de la asistencia sanitaria e incapacidad temporal derivadas de las contingencias de accidente de trabajo y enfermedad profesional³³.

El conjunto de desgravaciones citado en último lugar es el que engloba un mayor número de medidas y el que, desde una perspectiva de análisis del fraude, probablemente posee una relevancia más destacable³⁴. En este ámbito se sitúa un buen número de

³² Vid., para 1997, art. 17 O. de 26 de enero de 1998.

³³ Vid., para 1997, art. 18 y disposición transitoria cuarta O. de 26 de enero de 1998.

³⁴ Las organizaciones sindicales han puesto de manifiesto en diversas ocasiones su denuncia sobre el fraude patronal en la contratación bonificada. A modo de ejemplo, vid. **Instituto Sindical de Estudios**, *Evolución social en España. 1988*, Madrid, 1989, p. 166.

La entidad cuantitativa de estas medidas de fomento del empleo ha sido durante años ciertamente considerable. En 1992, según el Instituto Sindical de Estudios, las bonificaciones y reducciones incluibles en este grupo alcanzaban la suma de 198.542 millones de pesetas (vid. **Instituto Sindical de Estudios**, *Evolución social en España. 1990...cit.*, p. 175). Los datos aportados por el Ministerio de Trabajo y Seguridad Social (vid. **Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales**, *Boletín...cit.*, p. 259) difieren, sin embargo, de la cifra mencionada. El cuadro de cuantías facilitado muestra que si bien el volumen de las bonificaciones y reducciones de cuotas había venido sufriendo un sostenido crecimiento (alcanzando su máximo en 1991 con 176.478

beneficios, denominados *bonificaciones o reducciones* de cuotas, unidos por la finalidad común de fomentar el empleo de determinados colectivos de trabajadores cuya inserción en el mercado laboral presenta, por sus circunstancias personales, importantes dificultades. La separación de tales beneficios en dos categorías responde a su diferente régimen presupuestario: las *bonificaciones* de cuotas se cubren con cargo a los presupuestos del INEM, que aporta al patrimonio de la Seguridad Social las cantidades desgravadas; en cambio, las *reducciones* de cuotas son soportadas directamente por el propio organismo de protección social, que ve con ellas minorado su patrimonio.

Los principales supuestos en que se otorgan bonificaciones o reducciones de cuotas son:

-Para las contratos en prácticas a jornada completa de trabajadores minusválidos se establece una reducción del 50% de la cuota empresarial por contingencias comunes durante toda la vigencia del contrato. La misma reducción, junto a la del 50% de los conceptos de recaudación conjunta, se otorga a los contratos de aprendizaje firmados con minusválidos (Ley 10/1994, de 19 de mayo, sobre medidas urgentes de fomento de la ocupación).

-Para los contratos indefinidos de trabajadores mayores de 45 años e inscritos al menos un año como demandantes de empleo, suscritos antes del 8/IV/1992, se establece una bonificación del importe de la cuota empresarial por contingencias comunes que exceda del 12% durante toda la duración del contrato (RD 799/1985, de 25 de mayo, de incentivos a la contratación); si los contratos están suscritos a jornada completa y con posterioridad al 8/IV/1992 -pero antes del 17/V/1997- la bonificación es del 50% de la aportación empresarial por contingencias comunes durante toda la vigencia del contrato,

millones de pesetas), en los últimos ejercicios se ha reducido de una forma más que notable -debido a la drástica disminución de las reducciones de cuotas-, hasta alcanzar los 59.559 millones en 1996. No obstante, es previsible que en el inmediato futuro el volumen de estos instrumentos de fomento del empleo vuelva a incrementarse, ante la creación de nuevos contratos bonificados.

a la que se añade una subvención de 500.000 pts.³⁵ (Ley 22/1992, de 30 de julio, de Medidas Urgentes de Fomento del Empleo y Protección por Desempleo).

-Para los contratos indefinidos a jornada completa celebrados con posterioridad al 17/V/1997 con desempleados menores de 30 años, o desempleados inscritos en la Oficina de Empleo al menos durante doce meses, se establece una bonificación del 40% de la cuota empresarial por contingencias comunes durante dos años. Si el contrato se celebra con desempleados inscritos mayores de 45 años, la bonificación será del 60% durante los dos primeros años de contrato y del 50% durante el resto de la vigencia del mismo (Ley 64/1997, de 26 de diciembre, por la que se regulan incentivos en materia de Seguridad Social y de carácter fiscal para el fomento de la contratación indefinida y la estabilidad en el empleo).

-Para los contratos indefinidos a jornada completa celebrados con posterioridad al 17/V/1997 con mujeres desempleadas en profesiones u oficios en los que el colectivo femenino se encuentre subrepresentado, se otorgará una bonificación del 60% de la cuota empresarial por contingencias comunes durante dos años (Ley 64/1997).

-Para la transformación de contratos de duración determinada en indefinidos a jornada completa con posterioridad al 17/V/1997 se otorgará una bonificación del 50% de la cuota empresarial por contingencias comunes, con un límite de dos años. Si la transformación afecta a trabajadores mayores de 45 años, la bonificación es del 60% durante los primeros dos años de contrato y del 50% durante el resto de vigencia del mismo. Si la transformación afecta a mujeres que prestan servicios en actividades u oficios en los que el colectivo femenino esté subrepresentado, la bonificación será del 60% de la cotización empresarial por contingencias comunes durante los dos primeros años de contrato (Ley 64/1997).

-Para los contratos de duración determinada con trabajadores mayores de 45 años

³⁵ La subvención de modalidades de contratación es una medida comúnmente utilizada también por las Administraciones de las Comunidades Autónomas. Sobre ello, cfr. Baylos, A./Terradillos, J., *Derecho...* cit., 2ª ed., p. 190.

convertidos en indefinidos con anterioridad al 17/V/1997 se establece una bonificación del 50% de la aportación empresarial por contingencias comunes durante toda la duración del contrato, a la que se añade una subvención de 500.000 pts. por cada contrato (Ley 10/1994).

-Para los contratos indefinidos a jornada completa de trabajadores minusválidos se establece una bonificación del 70% o 90% -dependiendo de que el empleado sea, respectivamente, menor o mayor de 45 años- de la cuota empresarial, incluidas las aportaciones por contingencias profesionales y los conceptos de recaudación conjunta, durante toda la vigencia del contrato (RD 1451/1983, de 11 de mayo, que regula el empleo selectivo y las medidas de fomento del empleo de los trabajadores minusválidos, y O. de 13 de abril de 1994). Las mismas bonificaciones (a las que se añade una subvención de 500.000 pts. por contrato) se otorgan cuando un contrato de duración determinada concertado con estos trabajadores se convierte en contrato indefinido.

-Para los contratos indefinidos a jornada completa firmados con desempleados menores de 26 años antes de 1/VI/1988, se establece una bonificación del importe de la cuota empresarial por contingencias comunes que exceda del 12% durante toda la duración del contrato (RD 799/1985).

-Para la conversión antes del 1/VI/1988 de contratos en prácticas o para la formación en contratos indefinidos a tiempo completo, se establece una bonificación del importe de la cuota empresarial por contingencias comunes que exceda del 12% durante toda la vigencia del contrato (RD 799/1985).

-Para la conversión de contratos de relevo en contratos por tiempo indefinido antes del 17/V/1997 se establece una bonificación del importe de la cuota empresarial por contingencias comunes que exceda del 12% durante toda la duración del contrato. La misma deducción se aplica a los contratos indefinidos suscritos antes del 1/VI/1988 con desempleados menores de 26 años en sustitución de trabajadores prejubilados (RD 799/1985).

-Para la contratación temporal a jornada completa de beneficiarios de prestaciones por desempleo mayores de 45 años o minusválidos se establece una reducción del 75% -o del 100% si el operario es el primer trabajador de la empresa- de la cuota empresarial por contingencias comunes durante toda la duración de este contrato temporal (Ley 10/1994, y Ley 42/1994, de 30 de diciembre, de Medidas fiscales, administrativas y de orden social).

-Para la contratación temporal a jornada completa de beneficiarios de la prestación por desempleo menores de 45 años, inscritos al menos un año como desempleados, en empresas de menos de 25 trabajadores, se establece una reducción del 50% de la cotización empresarial por contingencias comunes, durante la vigencia de este contrato temporal. Si el operario es el primer trabajador de la empresa, la reducción es del 75 % (Ley 10/1994 y Ley 42/1994).

-Para la realización de contratos de interinidad a personas desempleadas en sustitución de trabajadores que tengan suspendido su contrato durante los periodos de descanso por maternidad, adopción o acogimiento, se establece una bonificación del 100% de las cotizaciones por contingencias comunes, contingencias profesionales y conceptos de recaudación conjunta, durante la duración del citado descanso (RD-Ley 11/1998, de 4 de septiembre).

-En los casos de convenios entre el INEM y otras Administraciones Públicas para la realización de obras o servicios por parte de trabajadores desempleados, aquel organismo correrá con el pago de las cotizaciones empresariales (O. de 13 de abril de 1994).

No existe propiamente -al margen de la escueta mención del art. 17 RGCL- un régimen jurídico único para los múltiples supuestos de desgravaciones contributivas. Sin embargo, sí se observan acusadas similitudes en la regulación de buen número de ellas. En este sentido, las diferentes normas de fomento del empleo suelen incluir entre los requisitos y condiciones de disfrute el que la empresa se encuentre al corriente en el pago

de sus obligaciones tributarias y de cotización (condición que habrá de mantenerse durante todo el período de disfrute de la bonificación o reducción³⁶), la presentación en plazo reglamentario de los documentos de cotización, la formalización por escrito de los contratos, la incompatibilidad de las deducciones con otras medidas de fomento del empleo o, en los supuestos de contratación indefinida, el mantenimiento del obrero en la empresa por un plazo determinado de tiempo o su sustitución en caso de despido por un trabajador contratado en las mismas condiciones³⁷. El incumplimiento inicial o sobrevenido de estos requisitos genera la obligación de reintegrar, con los recargos correspondientes, las cotizaciones indebidamente deducidas³⁸.

Generalmente todos las modalidades de desgravaciones han de ser solicitadas por las empresas a la dirección provincial del INEM; la solicitud deberá ir acompañada de los documentos acreditativos de que se cumple el presupuesto de hecho del disfrute de las deducciones. La concesión expresa por parte de aquel organismo permite aplicarlas a la deuda de cotización, con efectos retroactivos hasta el momento de conclusión del contrato. Las deducciones concedidas han de ser consignadas en un modelo específico que se adjunta a los documentos habituales de cotización. En el primer período contributivo posterior a la concesión de las ayudas la documentación habitual deberá ser en todo caso completada con una relación nominal de los trabajadores con derecho a

³⁶ La falta de ingreso en plazo de las cuotas determina la pérdida de las desgravaciones referidas a los periodos de cotización no abonados o pagados extemporáneamente (art. 17.1 RGCL). El reintegro de las mismas se hará previa resolución de la entidad competente (INSS o INEM generalmente), que será notificada a la TGSS para que ésta proceda a la reclamación administrativa de la deuda, fijando al efecto el correspondiente período de pago.

³⁷ Entre los requisitos se recoge también generalmente el de que la empresa no haya sido excluida del acceso a los beneficios establecidos por los programas de fomento del empleo, sanción que, como ya se ha señalado anteriormente, puede ser impuesta en los casos en que el empresario comete una infracción muy grave en materia de empleo.

³⁸ En general sobre los requisitos y condiciones de disfrute de las bonificaciones o reducciones de cuotas, vid. **Martínez Lucas, J.A.**, *Manual...cit.*, p. 232 y ss.

deducción.

V.3.- ÁMBITO TEMPORAL DE LA OBLIGACIÓN DE COTIZACIÓN.

La obligación de cotizar nace en todos los regímenes de la Seguridad Social³⁹ con el inicio de la prestación de trabajo⁴⁰, incluido el período de prueba, tal como sugiere el art. 15 LGSS y establecen expresamente, los arts. 106.1 LGSS y 12.1 RGCL, que indican que la mera solicitud de afiliación o alta surtirá idéntico efecto. De este modo, resulta patente que el inicio de la obligación de cotización no precisa la concurrencia de alta en el sistema y la realización de una actividad laboral, sino que cualquiera de las dos circunstancias, separadamente, provocará el nacimiento del deber de cotización. El hecho de que el empresario no haya tramitado la afiliación o alta del trabajador no le exime de la obligación de abonar las cuotas desde el momento en que se inicia la prestación de trabajo (art. 12.1 RGCL).

En definitiva, el surgimiento de la obligación de cotización no se vincula necesariamente al cumplimiento de los denominados *actos de encuadramiento*. No obstante, la observación reglamentaria de estos deberes de integración en el sistema de la Seguridad Social es el modo normal de inicio, a partir de la prestación de servicios del

³⁹ Como excepción, en el Régimen Especial de Trabajadores Autónomos la obligación de cotizar surge ya desde el primer día del mes en que se inicia la actividad.

⁴⁰ Del mismo modo, la obligación de cotización nace, aún sin la efectiva prestación de trabajo, cuando existe obligación de proporcionarlo.

trabajador, de la obligación de cotización.

En orden cronológico el primero de los *actos de encuadramiento* es la inscripción del empresario en el Régimen de la Seguridad Social correspondiente, que debe ser obligatoriamente solicitada por el mismo⁴¹ a la TGSS como requisito previo a la iniciación de actividades, cuando se empleen trabajadores por cuenta ajena (arts. 99 LGSS y 5.1 RGIAAB). La inscripción será única, para toda la vida de la persona jurídica o natural correspondiente. En el momento de la solicitud, el empresario deberá realizar también la *opción de aseguramiento*, decidiendo si va a asegurar las contingencias profesionales por medio de una Mutua de Accidentes de Trabajo y Enfermedades Profesionales o por medio del propio INSS (art. 11.2 RGIAAB). En defecto de actuación del empresario, la inscripción puede efectuarse de oficio, cuando la TGSS tome conocimiento, gracias a la Inspección o de cualquier otro modo, de la inobservancia de la obligación empresarial.

Cuando el trabajador realiza por vez primera una actividad sujeta a aseguramiento en el sistema de la Seguridad Social, ha de producirse obligatoriamente su afiliación, acto único y válido para toda la vida laboral del operario, aunque varíe de régimen asegurador (art. 12 LGSS). La afiliación deberá solicitarse por parte del empresario a la TGSS cuando el trabajador entre a su servicio. La afiliación puede producirse, ante el incumplimiento empresarial, también de oficio, cuando la actuación de la Inspección o el cotejo de los datos disponibles en las entidades gestoras ponen de manifiesto la falta. La afiliación de oficio puede ser requerida igualmente por el propio trabajador (arts. 13.1 LGSS y 25.2 RGIAAB).

Al margen del comienzo de la primera actividad laboral, momento en que la afiliación implica el alta inicial del productor, cada vez que se emprenda una nueva

⁴¹ Las personas que a estos efectos se consideran empresarios en los distintos regímenes de la Seguridad Social y que, por tanto, han de solicitar por sí mismos la inscripción, se relacionan en el art. 10 RGIAAB.

actividad, o cuando se produzcan determinadas variaciones significativas en la presente, el empresario⁴² habrá de solicitar el alta de su trabajador en el régimen de Seguridad Social que corresponda antes de que éste empiece a prestar sus servicios (incluido el período de prueba)⁴³. El alta surte efectos desde el día de comienzo de dicha prestación o, siempre que el alta haya sido posterior, desde la solicitud de la misma⁴⁴. El incumplimiento del deber de dar de alta puede ser subsanado, como en el caso de la afiliación, mediante el alta de oficio, consecuencia de la actuación inspectora o instada por el trabajador; en este supuesto los efectos del alta se producen desde el momento en que se formula la solicitud del trabajador o en que la inspección descubre el hecho del incumplimiento. En todo caso, si no se ha tramitado la solicitud de alta pero el empresario abona las cotizaciones dentro del plazo reglamentario de ingreso se considera que el trabajador está en alta desde el momento de comienzo de sus servicios⁴⁵. Por otra parte,

⁴² De acuerdo con el art. 43.1 RGIAAB, en el caso de los representantes de comercio, serán éstos quienes habrán de tramitar por sí mismos las peticiones de afiliación y alta.

⁴³ Las afiliaciones o altas indebidas de personas excluidas del campo de aplicación del sistema de la Seguridad Social no surten ningún efecto; por ello, las cotizaciones abonadas, siempre que no hayan sido ingresadas maliciosamente, habrán de ser devueltas, en su caso con la deducción de las prestaciones eventualmente abonadas (art. 59.2 RGIAAB).

En cambio, las altas indebidas por inclusión en un régimen de Seguridad Social distinto al que corresponda, serán válidas hasta la fecha que se fije en la resolución administrativa que declara la inadecuación.

⁴⁴ Hay determinados supuestos que son considerados legal o jurisprudencialmente como situaciones *asimiladas al alta*. Entre ellas destacan las de desempleo subsidiado, desempleo forzoso tras el fin de la prestación, excedencia voluntaria para cuidado de hijos, suspensión del contrato de trabajo por servicio militar o prestación social sustitutoria, e incapacidad temporal.

⁴⁵ Fuera de este supuesto de constitución tardía de la relación con eficacia retroactiva, la Seguridad Social sólo se responsabiliza de las prestaciones a partir de que se ha producido el alta; con anterioridad a esa fecha el responsable es el propio empresario incumplidor. Empero, en las contingencias respecto de las que existe automaticidad de las prestaciones, éstas pueden ser adelantadas por la entidad gestora, y el empresario será responsable frente a la TGSS; por el contrario, en aquellas contingencias no alcanzadas por el mecanismo de automaticidad el empresario será responsable directamente frente al eventual beneficiario.

No obstante, en los casos en los que el empresario regulariza su situación ingresando las

respecto de las prestaciones de desempleo, asistencia sanitaria, y de las derivadas de contingencias profesionales, se produce lo que se ha denominado *alta presunta o de pleno derecho*, que supone en realidad un mecanismo de automaticidad de las prestaciones.

En el Régimen Especial Agrario los actos de afiliación y alta se suplen por la inscripción en el censo, que debe ser pedida a la TGSS -en un breve plazo desde el comienzo de la actividad que determina la inclusión en el campo de aplicación de este régimen específico- por el empresario en el caso de los trabajadores por cuenta ajena, y por los trabajadores por cuenta propia respecto de sí mismos. La entidad gestora podrá también acordar la inscripción de oficio cuando proceda, a solicitud del trabajador o como consecuencia de los resultados de la labor inspectora. En el Régimen Especial de Trabajadores Autónomos será el trabajador por cuenta propia quien deberá tramitar la afiliación y el alta en el sistema tras el inicio de la actividad. En su defecto, afiliación o alta se acordarán de oficio cuando la TGSS sea informada de la falta por la Inspección o por las entidades gestoras, o cuando a pesar de no haberse realizado los actos de encuadramiento la cotización se desarrolle regularmente. En todos los casos los efectos del alta se producen desde el primer día del mes en que se inicia la actividad⁴⁶.

Si la prestación de servicios del trabajador deriva de su cesión legal por parte de una ETT, será la propia ETT, y no la empresa usuaria, quien deberá cumplimentar las

cotizaciones ya devengadas, antes de que se hubiese generado prestación alguna, se ha contemplado la posibilidad de que el empresario no resultase responsable de esta etapa de la actividad laboral previa a la solicitud de alta (o resultase responsable sólo de parte de la prestación). En este sentido se han pronunciado, entre otros y con cierto apoyo jurisprudencial, **Blasco Lahoz, J.F./López Gandía, J./Mompalmer Carrasco, M.A.**, *Curso...cit.*, p. 119 y s.; **Hernández Pérez, M.J.**, *La responsabilidad empresarial en orden a las prestaciones de la Seguridad Social*, Murcia, 1994, p. 95 y s., y 102; **Ordeig Fos, J.M.**, *El sistema...cit.*, p. 245.

⁴⁶ En el Régimen Especial de Empleados del Hogar las afiliaciones y altas habrán de ser solicitadas por el trabajador, cuando preste sus servicios de forma parcial a varios cabezas de familia, o por el único cabeza de familia que lo contrata, en otro caso. De cualquier forma, el alta surtirá efectos en orden a la cotización desde el momento de inicio de la actividad que determina la inclusión en este Régimen Especial.

obligaciones de afiliación y alta de los trabajadores cedidos (art. 12.1 Ley 14/1994, de 1 de junio, por la que se regulan las empresas de trabajo temporal).

La obligación de cotización subsiste en los diversos regímenes durante todo el tiempo que el trabajador preste sus servicios o se encuentre en alta (arts. 13.1 RGCL y 106.2 LGSS). Durante las situaciones asimiladas al alta, si bien el trabajador no presta sus servicios, la obligación de cotización generalmente persiste.

En el Régimen General y en la mayor parte de los regímenes especiales la solicitud de baja formal del trabajador -que ha de ser presentada por el empresario⁴⁷- extingue la obligación de cotización, siempre y cuando vaya acompañada de un cese efectivo de la prestación laboral (art. 106.3 LGSS)⁴⁸, de modo que si no concurren ambas circunstancias simultáneamente, la obligación permanece⁴⁹. Si, a pesar de haber terminado los servicios laborales, la baja no se solicita, o la solicitud se hace irregularmente, la obligación de cotizar sólo se extingue el día en que la TGSS conoce el cese o el día en que se pone de relieve por parte de la actuación inspectora. Con todo, si la finalización de la prestación de servicios es conocida por la Inspección, la TGSS puede disponer la baja de oficio, la cual puede ser también instada, ante el incumplimiento de su deber por parte del empresario, por el propio trabajador.

En el Régimen Especial Agrario la baja ha de ser comunicada por el propio trabajador, en breve plazo desde la finalización de la actividad que implicaba su

⁴⁷ En el caso del colectivo de representantes de comercio será el propio representante el que habrá de presentar por sí la solicitud de baja (art. 43.1 RGIAAB).

⁴⁸ En los supuestos en los que la presentación de la baja acompaña a un despido improcedente o nulo, la obligación de cotizar perdura, tras la formalización de aquella, hasta el momento de la sentencia o, caso de ser anterior, hasta la fecha del ingreso del trabajador en otra empresa.

⁴⁹ Alonso Olea, M./ Tortuero Plaza, J.L., *Instituciones de Seguridad Social*, 16ª ed., Madrid, 1998, p. 434, señalan como excepción que la concreta obligación de cotización se extinguirá sin necesidad de baja si tras el cese de la prestación de trabajo consta que se ha producido el alta en otra empresa, en la que ya se hayan abonado cuotas.

integración en el Régimen. La falta de comunicación por parte del sujeto obligado podrá ser suplida de oficio por la TGSS (art. 45.1 RGIAAB). En el Régimen Especial de Trabajadores Autónomos la solicitud de baja se realiza por el propio trabajador independiente, y la obligación de cotización se extingue el último día del mes en que se pone fin a la actividad y se presenta la baja. La presentación de la baja posterior al cese de la actividad dilata el alcance de la obligación de cotización, salvo prueba en contrario del propio interesado, hasta el último día del mes en que la TGSS, por comunicación del trabajador o por otras fuentes, conozca dicho cese⁵⁰.

Durante las situaciones de maternidad y de incapacidad temporal se mantiene la obligación de cotizar, al igual que sucede en los supuestos de desempleo en que el trabajador percibe prestaciones por esta contingencia. Por el contrario, la cotización se suspende durante los períodos de huelga y cierre patronal (art. 106.5 LGSS); mientras que en las situaciones de huelga parcial se cotizará por los salarios efectivamente percibidos. Cesa igualmente la obligación durante el tiempo de vigencia de los permisos no retribuidos y de las suspensiones de empleo y sueldo.

La obligación del pago de cuotas y conceptos de recaudación conjunta, según establecen los arts. 21 LGSS y 45 RGR⁵¹, prescribe a los cinco años, contados desde el momento en que debieron ser ingresadas las cuotas. La prescripción se interrumpe por las causas ordinarias y, en concreto, por cualquier actuación administrativa, realizada con conocimiento del responsable, dirigida a la liquidación o recaudación de la deuda, o por cualquier acto del sujeto encaminado a la extinción de la deuda (art. 46 RGR).

⁵⁰ En el Régimen Especial de Empleados del Hogar la baja deberá ser solicitada por el trabajador cuando preste servicios de carácter parcial a diversos cabezas de familia, o por el único cabeza de familia que lo emplea, en otro caso. La baja surte efectos desde la finalización de la actividad.

⁵¹ Vid. asimismo el art. 34 de la O. de 22 de febrero de 1996, que desarrolla el RD 1637/1995, de 6 de octubre, Reglamento General de los Recursos del Sistema de la Seguridad Social.

V.4.- SUJETOS OBLIGADOS Y RESPONSABLES DE LA COTIZACIÓN.

El *sujeto activo* de la obligación de cotización, es decir, el organismo encargado de la percepción de las cuotas, es la Tesorería General de la Seguridad Social, expresamente encargada de la gestión recaudatoria en el ámbito de la Seguridad Social por los arts. 18.1 LGSS y 2.1 RGR⁵²; a ello no empece el hecho de que las contingencias comunes vayan a corresponder, en cuanto a su administración, a las diversas Entidades Gestoras, ni incluso que la recaudación por contingencias comunes sea atribuida, en régimen de colaboración en la gestión, a las Mutuas de Accidentes de Trabajo y Enfermedades Profesionales.

Los sujetos pasivos de la obligación de cotización se diferencian en los diversos regímenes de Seguridad Social. En el Régimen General los sujetos obligados a cotizar en las contingencias comunes son, tal como establecen los arts. 103.1 LGSS y 22.1 RGCL, los trabajadores incluidos en su campo de aplicación y los empresarios por cuya cuenta trabajen. Sin embargo, en relación con las contingencias profesionales, las disposiciones de los arts. 103.3 LGSS y 22.3 RGCL prescriben que la cotización recaerá exclusivamente en los empresarios.

La doble aportación, el hecho de que sean dos los sujetos pasivos de la obligación de cotizar en las contingencias comunes, se ve salvaguardada por dos prohibiciones en cierto modo complementarias. La primera es la prohibición de que el trabajador acuerde asumir el pago de las cargas sociales del empresario (art. 105 LGSS)⁵³; la segunda es la

⁵² Vid. igualmente el art. 1 RD 1314/1984, de 20 de junio, que regula la estructura y competencias de la Tesorería General.

⁵³ Pactar esta clase de acuerdos se encuentra tipificado como infracción laboral muy grave del empresario en el art. 15.4 LISOS.

disposición contenida en los arts. 26.4 ET y 22.4 RGCL, que determinan la nulidad de los pactos por los que los empleadores se hagan cargo de las cotizaciones de sus trabajadores.

A pesar de la existencia en el Régimen General de estos dos sujetos obligados en relación con las contingencias comunes, en los arts. 104 LGSS⁵⁴, 22.6 RGCL y 9.1.1ª.a) RGR se estatuye, probablemente por razones tanto de simplificación de la gestión recaudatoria como de aseguramiento de la solvencia del deudor⁵⁵, un único responsable de la cotización: el empresario, que deberá ingresar la totalidad de la cuota tras haber descontado la parte correspondiente a los trabajadores al hacerles efectivas sus retribuciones, con la salvedad de que sólo podrá practicar la deducción en este momento, y, de no hacerlo, la integridad de la cuota correrá a su cargo⁵⁶. El hecho de que se haya responsabilizado en exclusiva al empresario del abono de las cuotas propias y de las de sus productores implica que en ningún caso deberá responder el trabajador del impago.

⁵⁴ El art. 104 LGSS determina: "1. El empresario es sujeto responsable del cumplimiento de la obligación de cotización e ingresará las aportaciones propias y las de sus trabajadores en su totalidad. Asimismo, responderán, en su caso, del cumplimiento de esta obligación las personas señaladas en los apartados 1 y 2 del artículo 127.

2. El empresario descontará a sus trabajadores, en el momento de hacerles efectivas sus retribuciones, la aportación que corresponda a cada uno de ellos. Si no efectuase el descuento en dicho momento no podrá realizarlo con posterioridad, quedando obligado a ingresar la totalidad de las cuotas a su exclusivo cargo.

3. El empresario que habiendo efectuado tal descuento no ingrese dentro de plazo la parte de cuota correspondiente a sus trabajadores, incurrirá en responsabilidad ante ellos y ante los organismos de la Seguridad Social afectados, sin perjuicio de las responsabilidades penal y administrativa que procedan".

⁵⁵ Cfr. Alarcón Caracuel, M.R./González Ortega, S., *Compendio...* cit., p. 163; Almansa Pastor, J.M., *Derecho...* cit., p. 281; Gala Durán, C., *La responsabilidad...* cit., p. 120; Martínez Lucas, J.A., *Manual...* cit., p. 77 y s.; Ordeig Fos, J.M., *El sistema...* cit., p. 130.

⁵⁶ Los empresarios pueden, excepcionalmente, ingresar sólo las cuotas de los trabajadores, descontadas de los salarios de éstos, cuando prevean la imposibilidad de pagar la cotización total. El ingreso tendrá el carácter de pago parcial y la deuda subsistirá hasta que se abone la cuota empresarial, incrementada con los correspondientes recargos (art. 85.1 O. de 22 de febrero de 1996).

empresarial de las cotizaciones⁵⁷.

Los artículos 104.3 LGSS y 22.5 RGCL advierten de las consecuencias del impago de las aportaciones obreras previamente descontadas por parte del patrono, al establecer que el empresario que realizase esta conducta incurriría en responsabilidad ante sus trabajadores y ante la TGSS, al tiempo que debería afrontar responsabilidades administrativas (derivadas del art. 15.2 LISOS) y penales, por cuanto dicha conducta ha venido siendo tradicionalmente incardinada por la jurisprudencia en el tipo de la apropiación indebida y hoy en determinadas circunstancias conformaría el delito de defraudación a la Seguridad Social del art. 307 CP.

A los efectos de las obligaciones de Seguridad Social y en relación con el Régimen General, el concepto de empresario viene normativamente definido en el art. 99.3 LGSS, el cual establece que *"...se considerará empresario, aunque su actividad no esté motivada por ánimo de lucro, a toda persona natural o jurídica, pública o privada, por cuya cuenta trabajen las personas incluidas en el artículo 97"*, esto es, los trabajadores incluidos en el campo de aplicación del Régimen General⁵⁸.

⁵⁷ En algunos de los antiguos regímenes especiales integrados hoy en el Régimen General se dan ciertas peculiaridades en relación con los sujetos obligados y responsables de la obligación de cotización.

Así, en el colectivo de representantes de comercio, el sujeto responsable del abono de la cotización es el propio representante de comercio, destinatario del deber de ingresar su participación y la del empresario o empresarios con los que mantiene relaciones laborales (arts. 31.1 RGCL y 9.1.1ª.h) RGR). El empresario está obligado a entregar al representante, en el momento de pagar su retribución, la parte de cuota a su cargo. Si no lo hiciese de este modo, el representante de comercio habrá de ingresar la totalidad de la cotización, pero mantiene el derecho de requerir a la TGSS el reintegro de las cantidades no entregadas por su empresario.

En el colectivo profesional de artistas, que presten sus servicios remunerados por actuaciones de duración inferior a 30 días bajo la dirección de un empresario, el sujeto responsable de la obligación de cotización es el artista (art. 9.1.1ª.i) RGR).

En el colectivo de profesionales taurinos el responsable del cumplimiento de la obligación de cotizar es el propio profesional taurino (art. 9.1.1ª.j) RGR).

⁵⁸ La dicción del precepto parece excluir la posibilidad de que entes sin personalidad jurídica puedan ser considerados empresarios, con lo que en las comunidades de bienes responsable de la obligación de cotización será la persona física que actúe en nombre de ese

En el Régimen Especial Agrario hay tres sujetos responsables de la obligación de cotizar [art. 9.1.1ª.b) RGR]: a) el empresario que da empleo a trabajadores por cuenta ajena en labores agrarias, respecto de la cotización por jornadas reales y de la cotización por contingencias profesionales de los productores por cuenta ajena; b) los trabajadores por cuenta propia, respecto de su cotización fija mensual y de la cotización por sus propias contingencias profesionales; c) los trabajadores por cuenta ajena, respecto de su cotización fija mensual.

En el Régimen Especial de Trabajadores Autónomos el sujeto responsable de la obligación de cotizar es el propio trabajador por cuenta propia incluido en el campo de aplicación de este régimen [art. 9.1.1ª.e) RGR].

En el Régimen Especial de Trabajadores del Mar, los sujetos responsables de la cotización son [art. 9.1.1ª.d) RGR]: a) el empresario que emplea a trabajadores por cuenta ajena incluidos en el campo de aplicación del régimen, respecto de su propia aportación y de la de los trabajadores; b) respecto de sus cotizaciones, el trabajador por cuenta propia.

En el Régimen Especial de la Minería del Carbón el sujeto responsable de la obligación de cotización es el empresario que ocupa trabajadores comprendidos en el campo de aplicación de este régimen, que deberá abonar en su totalidad las cotizaciones propias y las de sus obreros [art. 9.1.1ª.f) RGR]⁵⁹.

En la cotización por trabajadores beneficiarios de prestaciones por desempleo, el

organismo carente de personalidad jurídica. En este sentido, cfr. **Martínez Lucas, J.A.**, *Manual...* cit., p. 64 y ss.

⁵⁹ Por último, en el Régimen Especial de Emplados de Hogar, sujeto responsable de la obligación de cotización será el empleador, que deberá ingresar sus aportaciones y las del asegurado cuando el trabajador de hogar preste sus servicios a aquél con carácter exclusivo. Por el contrario, cuando el empleado de hogar trabaja de forma parcial o discontinua para diversos empleadores o cuando se encuentra en situación de incapacidad temporal, será el trabajador incluido en el campo de aplicación de este régimen quien deberá abonar a su exclusivo cargo las cotizaciones [art. 9.1.1ª.c) RGR].

INEM deberá abonar las cotizaciones, de las que forman parte tanto la aportación de la entidad gestora como la del beneficiario, descontada por aquel organismo de la propia prestación (art. 12.1 Ley 31/1984, de 2 de agosto, de protección por desempleo).

Cuando se produzca una cesión legal de trabajadores, articulada a través de una ETT, será la propia ETT la obligada al cumplimiento de la obligación de cotización (art. 12.1 Ley 14/1994).

Junto a los responsables de la obligación de cotización pueden aparecer, en ciertos casos determinados legalmente, otras personas que, de forma solidaria o subsidiaria, responderán del pago de las cuotas. Esta responsabilidad accesoria⁶⁰, establecida con el fin de garantizar la efectiva satisfacción de la deuda de cotización⁶¹, tiene lugar en los siguientes supuestos⁶²:

a) *Contrata y subcontrata de obras y servicios*. El art. 42 ET establece la

⁶⁰ Valle Muñiz, J.M., "La criminalización...cit.", en Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales, p. 726, sostiene que estas "*cláusulas extensivas de la responsabilidad*" sólo tienen incidencia sobre la responsabilidad administrativa y sobre la social, pero no sobre la penal, por ser incompatibles con el principio de responsabilidad personal por el hecho cometido.

⁶¹ Cfr. Martínez Lucas, J.A., *Manual...cit.*, p. 86.

⁶² Al margen de los supuestos que a continuación se exponen, sin duda los más significativos, el RGR recoge otras situaciones que dan lugar a responsabilidad accesoria en la obligación de cotización:

- las personas o entidades depositarias de un embargo realizado por la TGSS que consientan o colaboren en el levantamiento del embargo serán responsables solidarios de las cuotas hasta el límite del importe levantado (arts. 37 LGSS y 10.4 RGR).

- las personas que hayan prestado aval, fianza u otra garantía personal de responsabilidad solidaria en favor de la TGSS, estarán sujetos a tal especie de responsabilidad por el pago de las cotizaciones (art. 10.5 RGR).

Por otra parte, en el Régimen Especial Agrario, los trabajadores por cuenta propia deben responder solidariamente del pago de las cotizaciones de miembros de su familia que tienen la misma condición de trabajadores por cuenta propia (art. 43.2 D. 3772/1972, de 23 de diciembre, que aprueba el Régimen Especial Agrario de la Seguridad Social).

responsabilidad solidaria⁶³ del que contrata o subcontrata con otros la realización de obras o servicios correspondientes a su propia actividad por las cuotas de la Seguridad Social de los trabajadores del contratista o subcontratista durante el tiempo de duración de la contrata⁶⁴; salvo que previamente haya solicitado y obtenido de la TGSS certificación negativa de descubierto, en cuyo caso quedará exonerado de tal responsabilidad⁶⁵. El art. 10.3 RGR dispone la misma responsabilidad solidaria en los casos de subcontrata de obras o servicios, sin limitarla a las que pertenezcan a la propia actividad del sujeto contratante.

Los arts. 127.1 LGSS (por remisión del art. 104.1 LGSS) y 12.1 RGR contemplan otro tipo de responsabilidad en este supuesto; en su virtud, el propietario de la obra o industria contratada responderá *subsidiariamente* de las obligaciones de cotización devengadas durante la vigencia de la contrata o subcontrata cuando el empresario contratado o subcontratado fuese declarado insolvente.

Se ha intentado soslayar las aparentes antinomias de la dispar regulación de estas dos especies de responsabilidad mediante una interpretación fundamentalmente

⁶³ La responsabilidad solidaria alcanza en todos los supuestos a las cotizaciones debidas, así como a los intereses, recargos y costas del procedimiento de apremio que correspondan (art. 10.6 RGR). Por el contrario, la responsabilidad subsidiaria -establecida en los arts. 127.1 LGSS y 12.1 RGR sólo alcanzará a la "*deuda inicialmente liquidada*", es decir, a las cuotas debidas, sin recargos ni intereses (art. 12.4 RGR).

⁶⁴ La responsabilidad solidaria tiene, no obstante, como límite, lo que correspondería abonar si se tratase de personal fijo del empresario principal en la misma categoría o puestos de trabajo (art. 42.2 ET).

⁶⁵ La TGSS deberá emitir la certificación en el plazo improrrogable de 30 días, a contar desde la solicitud. Por ello, el empresario contratante o subcontratante quedará exonerado de responsabilidad tanto cuando la TGSS emita la certificación que pone de relieve la ausencia de descubiertos como cuando ese organismo no expida la certificación en el mencionado plazo (arts. 42.1 ET y 10.3 RGR).

teleológica⁶⁶, que resalta la gravedad de la responsabilidad solidaria, establecida con "...una finalidad depuradora del mercado respecto a empresarios incumplidores con la Seguridad Social...", pero sujeta a límites ausentes en la regulación de la responsabilidad subsidiaria⁶⁷ y evitable mediante la obtención de una certificación negativa de descubierto. Por su parte, la responsabilidad subsidiaria se sustentaría sobre la consideración de que el empresario comitente de la obra o servicio debe ser responsable, al menos subsidiariamente, del cumplimiento de la obligación contributiva en relación con los trabajadores que realizan tal obra o servicio.

Como excepción, en los supuestos en los que la actividad se refiera exclusivamente a la construcción o reparación que pueda contratar un cabeza de familia respecto de su vivienda, no habrá lugar a dicha responsabilidad, en ninguno de sus dos regímenes.

b) *Cambio en la titularidad de la empresa.* Los arts. 127.2 LGSS (por remisión del art. 104.1 LGSS) y 44 ET⁶⁸ prevén en los supuestos de cambio en la titularidad de la empresa por actos *inter vivos* o *mortis causa* la responsabilidad solidaria del nuevo empresario con el antiguo titular o con los herederos⁶⁹ por las obligaciones de cotización

⁶⁶ Cfr., entre otros, Alarcón Caracuel, M.R./González Ortega, S., *Compendio...cit.*, p. 140 y s. Martínez Lucas, J.A., *Manual...cit.*, p. 96 y s., expone una argumentación del mismo tipo, si bien menos convincente.

⁶⁷ En concreto, el plazo de prescripción de un año de la responsabilidad solidaria (cinco años en la subsidiaria), y las circunstancias de que la responsabilidad solidaria sólo operará con el tope de lo que habría correspondido abonar si se hubiese tratado de personal fijo del empresario principal de la misma categoría o puesto de trabajo, y no operará en absoluto cuando el propietario de la obra o servicio no contrate la realización de la misma por razón de una actividad empresarial.

⁶⁸ En el mismo sentido, el art. 43.4 D. 3772/1972, en relación con el Régimen Especial Agrario.

⁶⁹ En la sucesión *mortis causa* los herederos responderán de las cargas de Seguridad Social que formen parte de la herencia, en su caso con el límite de los bienes de la misma si ha sido aceptada a beneficio de inventario (art. 13.1 RGR). A pesar de la aparente dicción del art.

devengadas con anterioridad a la sucesión. Si la transmisión "*fuese declarada delito*" (art. 44.2 ET) la solidaridad se extenderá a las obligaciones nacidas después de la misma. Al igual que en el supuesto anterior y con sujeción a las mismas condiciones, se establece la posibilidad de solicitar certificados negativos de descubierto que liberan de responsabilidad al nuevo titular.

c) *Cesión de mano de obra*, sea o no a título lucrativo. Para los casos en que se realiza una cesión temporal de trabajadores de forma ilegal, es decir, no canalizada a través de empresas de trabajo temporal o articulada a través de ellas pero sin ajustarse a los requisitos previstos por la Ley 14/1994 -por la que se regulan las empresas de trabajo temporal-, se prevé que cedente y cesionario -empresa de trabajo temporal y empresa usuaria, en su caso-, responderán solidariamente del pago de las cuotas de Seguridad Social (arts. 127.2 LGSS -por remisión del art. 104.1 LGSS-, 43.2 ET, 10.2 RGR y 16.3 Ley 14/1994⁷⁰).

En el caso en que la cesión se ajuste a las condiciones prescritas por la Ley 14/1994, la empresa usuaria responderá subsidiariamente de las obligaciones de cotización por los trabajadores cedidos y durante la vigencia del contrato de puesta a disposición (art. 16.3 Ley 14/1994).

127.2 LGSS, para Martínez Lucas, J.A., *Manual...* cit., p. 89 y s., esta es la única responsabilidad solidaria que existe en caso de sucesión *mortis causa* en la titularidad de la empresa.

⁷⁰ En un sentido sustancialmente coincidente, en relación con el Régimen Especial Agrario, el art. 43.4 D. 3772/1972.

V.5.- RECAUDACIÓN DE CUOTAS.

La obligación de cotizar puede hacerse efectiva por dos vías distintas: por el pago voluntario del sujeto obligado o por la recaudación ejecutiva en caso de que las cuotas no se ingresen en período voluntario.

El período voluntario de ingreso da comienzo con el inicio del plazo reglamentario del pago, pero, superándolo, abarca hasta la apertura del período de recaudación en vía ejecutiva (art. 66 RGR).

En el Régimen General, y en la mayor parte de los regímenes especiales, las cotizaciones se devengan por mensualidades vencidas y tienen como plazo reglamentario de ingreso el del mes siguiente al de su devengo⁷¹; si bien, aunque no se ingresen, subsiste la obligación de presentar en ese mismo plazo los documentos de cotización debidamente cumplimentados (arts. 26.1 LGSS y 76.1 RGR)⁷². Como excepción, en el Régimen

⁷¹ Vid. arts. 74 RGR y 66 O. de 22 de febrero de 1996.

Dentro del Régimen General, no obstante, varios colectivos presentan particularidades en relación con el momento reglamentario de ingreso de las cotizaciones. Así, las cuotas correspondientes a artistas por actuaciones de duración inferior a 30 días deberán abonarse antes del visado del contrato y, en todo caso, antes del inicio de las representaciones. Las cotizaciones resultantes de la regularización definitiva de los artistas y profesionales taurinos, que lleva a cabo la Unidad de Gestión Centralizada de estos colectivos en función de las bases liquidadas y de los justificantes de actuación recibidos, se ingresan durante el mes siguiente a aquél en el que la TGSS notifica el resultado de la regularización.

En estos colectivos integrados en el Régimen General también se presentan peculiaridades respecto del momento de presentación de la documentación contributiva: el artista o profesional taurino ha de enviar a la TGSS el talón que le entrega el empresario contratante -en el que se consignan todos sus datos de cotización- en el momento de abonarle las retribuciones; el otro ejemplar del talón debe remitirlo el empresario mensualmente con la liquidación de cuotas y la relación nominal de trabajadores.

⁷² Esta específica obligación persigue el objetivo de permitir, aun en casos de impago de cuotas, el conocimiento por parte de la TGSS de la cuantía y los presupuestos que originan la deuda de cotización. En este sentido, entre la doctrina penal, **Valle Muñiz, J.M.**, "La

Especial de Trabajadores Autónomos, las cotizaciones se devengan por mensualidades, pero han de ser ingresadas en el mismo mes en que se devengan (art. 66.2.1 O. de 22 de febrero de 1996). Asimismo, en el Régimen Especial de Trabajadores del Mar, los productores retribuidos a la parte en embarcaciones de menos de 10 toneladas y los autónomos deberán ingresar sus cuotas fijas diariamente, al tiempo que presentan los correspondientes recibos para su sellado, sin perjuicio de que al final de cada mes se proceda a una refundición de los mismos⁷³.

Los documentos de cotización son dos impresos oficiales: el boletín de cotización (TC1), que constituye un resumen de bases, tipos y cuotas, y la relación nominal de trabajadores (TC2), donde se consignan una serie de datos sobre las personas que prestan servicios en la empresa. En algunos de los regímenes especiales (Trabajadores Autónomos, Agrario, Empleados de Hogar) los documentos son remitidos por la TGSS a los sujetos obligados para que consignent en ellos la deuda. En la documentación contributiva el sujeto responsable del pago ha de liquidar puntualmente su deuda de cotización, puesto que el procedimiento de liquidación es de carácter autoliquidatorio. Un ejemplar de los documentos de cotización, debidamente sellado por la entidad recaudadora, sirve como justificante de pago. En otro caso, serán justificantes de pago los recibos expedidos por los órganos recaudadores o por las entidades colaboradoras.

El pago ha de efectuarse en cualquier oficina de la TGSS o de las entidades

criminalización...cit., en Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales, p. 727, ha llamado la atención sobre la importancia que en el marco de la obligación de cotización se otorga al deber de presentación de los documentos contributivos.

Como se ha señalado con anterioridad, la falta de presentación en plazo reglamentario de la documentación contributiva, cuando no se ingresen en tiempo las cotizaciones ni se solicite aplazamiento de pago, constituye la infracción administrativa grave del art. 14.1.4 LISOS.

Por otra parte, la presentación de los documentos de cotización en plazo reglamentario es requisito necesario para proceder a la compensación de la deuda del sujeto responsable con su crédito por prestaciones abonadas en régimen de colaboración obligatoria (arts. 26.2 LGSS, y 48.2 y 77.1 RGR).

⁷³ Vid. Disposición Adicional 1ª O. de 22 de febrero de 1996.

colaboradoras autorizadas (bancos, cajas de ahorro y oficinas de correo, principalmente) de la provincia en que se encuentre el centro de trabajo. Si la empresa tiene varios centros de trabajo, la TGSS puede autorizar el pago en un solo lugar. En todo caso, es posible domiciliar el pago en una de las entidades financieras colaboradoras.

Los ingresos que no cubran la totalidad de la deuda se imputarán primeramente al pago de las cotizaciones obreras; no obstante, no serán admisibles los pagos que no alcancen siquiera la suma global de estas aportaciones (arts. 18.2 y 37.1 RGR).

Las cotizaciones ingresadas fuera de plazo devengan recargos de mora -salvo que la situación de retraso haya sido debida a error de la Administración⁷⁴- o de apremio, que, en todo caso, corren a cargo del empresario como sujeto responsable del pago (arts. 113.2 LGSS y 69.4 RGR). Los recargos, de acuerdo con los arts. 27.1 LGSS, y 70 y 73 RGR son los siguientes:

- Si se presentan dentro del plazo reglamentario los documentos de cotización, el recargo será del 5 por 100 si el pago se produce dentro de los dos meses naturales siguientes al del vencimiento del plazo; del 20 por 100 si se abona después, pero antes del inicio de la vía de apremio; el ingreso posterior a éste sufrirá un recargo de apremio del 20 por 100.

- Si los documentos de cotización no se presentan dentro del plazo reglamentario el recargo será del 20 por 100 si las cuotas se abonan antes del inicio de la vía de apremio y del 35 por 100 como recargo de apremio si el ingreso es posterior a éste.

Los arts. 20 LGSS y 40 RGR autorizan a la Tesorería General para conceder discrecionalmente aplazamientos o fraccionamientos en el pago de cuotas a solicitud de los empresarios que *"...por dificultades de tesorería de carácter transitorio, se vean en la imposibilidad de cumplir sus obligaciones con la Seguridad Social en el plazo fijado*

⁷⁴ Vid. art. 27.2 LGSS.

Por otro lado, el art. 59.3 RGR autoriza que a los sujetos que hayan venido abonando sus deudas con puntualidad se les condone el recargo de mora cuando circunstancias excepcionales justifiquen el retraso en el ingreso.

*para su pago...*⁷⁵. Asimismo, los sujetos obligados incluidos en el Régimen Especial de Trabajadores Autónomos que se encuentren en situación de incapacidad temporal pueden aplazar o fraccionar el pago de sus cotizaciones, siempre que, entre otras condiciones, acrediten el cese de su actividad. Para el aplazamiento o fraccionamiento se exigen como requisitos, además de la preceptiva presentación de los documentos de cotización, que se solicite dentro de los diez primeros días del plazo reglamentario de ingreso, que el empresario se encuentre al corriente del pago de cuotas y que -excepto en los aplazamientos solicitados por un tiempo máximo de 1 año (y con un montante inferior a 10 millones) o por una cantidad no superior a 5 millones, en aquellos en los que el solicitante sea una Administración Pública o en los relativos a cuotas de trabajadores en situación de incapacidad temporal incluidos en el Régimen Especial de Trabajadores Autónomos⁷⁶- ofrezca una garantía suficiente que cubra el total de la deuda. No pueden ser objeto de aplazamiento las partes de la cuota correspondientes a las aportaciones de los trabajadores, ni las cotizaciones por contingencias profesionales. Las cantidades aplazadas devengan interés, cuyo tipo ha de ajustarse al establecido para el interés legal del dinero en el momento de la concesión del aplazamiento. La falta de ingreso de cualquiera de los pagos aplazados o fraccionados determinará la inmediata exigibilidad de la totalidad de la deuda.

Mientras dure el aplazamiento concedido, siempre que se cumplan las condiciones establecidas para el mismo, se considera al empresario al corriente en el pago de sus cotizaciones.

Si no existe concesión de aplazamiento de pago, una vez transcurrido el plazo reglamentario sin que se haya producido el ingreso de las cuotas, la TGSS procederá a requerir el pago de las mismas.

La efectividad de los regímenes de responsabilidad solidaria establecidos exige la

⁷⁵ Vid. art. 13.2 O. de 22 de febrero de 1996.

⁷⁶ Vid. arts. 42.2 RGR y 15.3 O. de 22 de febrero de 1996.

previa declaración de tal responsabilidad y su notificación a los sujetos concernidos; cumplimentados estos trámites, el requerimiento de pago de la deuda puede dirigirse, tras la superación del plazo reglamentario de ingreso, a cualquiera de los responsables solidarios (art. 11.1 RGR). En contraste, la exigencia de responsabilidad subsidiaria precisa el reconocimiento de la insolvencia del deudor principal y el subsiguiente acto administrativo de derivación de responsabilidad hacia el sujeto que ocupa la posición subsidiaria, a quien ha de notificarse dicho acto (art. 12.5 RGR).

El requerimiento de pago se articulará documentalmente por medio de una reclamación de deuda, en general, en los casos en que se hayan presentado los documentos de cotización en plazo incluyendo a todos los trabajadores; en concreto, se elaborarán reclamaciones de deudas en los siguientes supuestos (art. 80 RGR):

- falta total de cotización por los trabajadores dados de alta, se realice o no la presentación de los documentos;

- falta de pago de cualquiera de las aportaciones que integran las cuotas, cuando se hayan presentado en plazo los documentos de cotización;

- diferencias en las cotizaciones por trabajadores en alta o en los recargos aplicables, siempre que tales diferencias resulten directamente de la documentación presentada en plazo;

- falta de pago de cuotas relativas a trabajadores dados de alta de los Regímenes Especiales de Trabajadores Autónomos y de Empleados de Hogar, y de cuotas fijas de los Regímenes Especiales Agrario y de Trabajadores del Mar.

- en los casos de derivación de responsabilidad por el pago de cuotas, cuando obre en poder de la TGSS los datos necesarios para determinar las circunstancias del impago.

Las cantidades reclamadas han de ser abonadas: a) si se notifica la reclamación entre el día 1 y el 15 del mes correspondiente, desde la fecha de la notificación hasta el día 5 del mes siguiente o el día hábil inmediatamente posterior; b) si la notificación se realiza entre el día 16 y el último del mes, desde la fecha de la notificación hasta el día

20 del mes siguiente o el día hábil inmediatamente posterior (art. 30.2 LGSS)⁷⁷. Transcurrido este plazo se entra en situación de apremio, salvo cuando se trate de deudas contraídas por las Administraciones Públicas o por las demás entidades de Derecho Público.

La recaudación de las cantidades impagadas tras el vencimiento del plazo reglamentario de ingreso puede articularse asimismo a partir de las actas de liquidación de cuotas, cuyo levantamiento por la Inspección de Trabajo y Seguridad Social procede en los siguientes casos (art. 31.1 LGSS):

- falta de afiliación o de alta de trabajadores;
- diferencias en las cotizaciones por trabajadores en alta, cuando tales diferencias no resulten directamente de la documentación presentada;
- en general, en los casos de derivación de responsabilidad por pagos de cuotas.

Como se ha señalado ya anteriormente, cuando el impago que da lugar a la expedición de un acta de liquidación venga acompañado por una infracción de las previstas en los arts. 14.1.2, 14.1.4 y 14.1.5 LISOS (falta de afiliación o de alta, falta de presentación de la documentación contributiva cuando no tiene lugar el ingreso, impago de cuotas cuando no se presentan los documentos), liquidación e infracción se documentarán en un acta única, que dará inicio tanto al procedimiento sancionador como al de recaudación en vía ejecutiva (arts. 31 LGSS y 86 RGR).

Al igual que sucede con las reclamaciones de deudas, en los supuestos de elaboración de actas de liquidación o documentos únicos, la recaudación llegará a procedimiento de apremio si no se abonan las cuotas en descubierto antes del último día

⁷⁷ La presentación de un recurso ordinario contra el acto administrativo de reclamación de deuda no suspenderá el procedimiento recaudatorio, salvo que se garantice el pago con aval suficiente o se consigne el importe de lo adeudado -incluido el recargo de mora-, con lo cual el procedimiento permanecerá en suspenso hasta quince días después de aquél en que se notifique la resolución administrativa denegatoria recaída en el recurso. Si transcurrido este último plazo, el sujeto responsable no ha abonado la deuda, se entrará en el periodo de recaudación en vía de apremio, en el cual la citada resolución administrativa constituirá título ejecutivo.

del mes siguiente al de la notificación del acta de liquidación (art. 105.2 RGR)⁷⁸.

Transcurridos los plazos anteriores, se abre el período de recaudación en vía ejecutiva, en el cual las actas de liquidación y las reclamaciones de deudas se constituyen como títulos ejecutivos, válidos para iniciar el procedimiento de apremio. A partir de ellas se dicta la providencia de apremio que, además de establecer el montante de la deuda con el recargo de apremio correspondiente, otorga un último plazo de pago de quince días (art. 110 RGR), tras el cual se procede a la ejecución contra el patrimonio del deudor (o a la ejecución de la garantía prestada, si la hubiere), que puede realizarse mediante embargo de sus bienes, en valor suficiente para poder cubrir las cotizaciones debidas con el correspondiente recargo de apremio, los intereses y los gastos originados por el procedimiento ejecutivo, o mediante adjudicación de tales bienes. Sólo son admisibles como motivos de oposición contra la providencia de apremio -que suspenden el procedimiento hasta su resolución- el pago de la totalidad de la deuda, la prescripción o condonación de la misma, su aplazamiento o fraccionamiento, la suspensión del procedimiento, la falta de notificación de la reclamación de la deuda, del acta de liquidación o de las resoluciones a que den lugar, y la existencia de errores materiales o aritméticos en la determinación de la deuda (art. 34.2 LGSS y 111.2 RGR)⁷⁹.

Abonadas voluntariamente las cuotas debidas o llevados a cabo los trámites del apremio, el procedimiento recaudatorio termina cuando resulte totalmente solventado el débito, cuando se acuerde la insolvencia total o parcial del obligado al pago -y de los

⁷⁸ Las actas de liquidación se trasladarán a los trabajadores afectados, con el objeto de que formulen, si procede, recurso ordinario contra las mismas en relación con el período de tiempo o la base de cotización de la liquidación, o respecto de la propia procedencia de la liquidación (art. 85.3 RGR). Los plazos y efectos de la interposición del recurso son idénticos a los ya mencionados para las reclamaciones de deudas.

⁷⁹ No obstante, si la impugnación de la providencia de apremio se articula a través de un recurso ordinario, el procedimiento ejecutivo sólo se suspenderá si se garantiza la deuda con aval suficiente o se consigna su importe, incluidos el recargo de apremio y un 3% a cuenta de las costas (arts. 34.5 LGSS, y 111.4 y 184.2 RGR).

demás responsables, si existieren-⁸⁰, cuando se conceda aplazamiento de pago, con constitución de aval u otra garantía suficiente, o cuando la TGSS declare anulada o extinguida la deuda por causa legal (art. 185 RGR).

V.6.- DEVOLUCIONES DE CUOTAS.

Con la cobertura normativa del art. 23.1 LGSS, los obligados al pago de cotizaciones tienen derecho a la devolución total o parcial de cuotas ingresadas indebidamente por error y sin malicia⁸¹. A estos efectos, el art. 28.1 de la O. de 22 de febrero de 1996 ejemplifica, sin pretensión de cerrar el elenco de posibilidades, una serie de supuestos en los que cabe apreciar un pago erróneo:

-duplicidad en el pago de una misma deuda;

⁸⁰ No obstante, si alguno de los responsables se rehabilita de su insolvencia dentro del plazo de prescripción de la deuda, se procederá a requerirle el pago de la misma, puesto que la insolvencia del responsable sólo constituye una causa de extinción provisional de la deuda, que deviene definitiva con el transcurso del plazo de prescripción sin que se haya rehabilitado el sujeto declarado insolvente (art. 61 RGR).

⁸¹ La malicia del ingreso indebido no se presume, sino que en todo caso ha de ser probada por la entidad gestora. **Martínez Lucas, J.A.**, *Manual...* cit., p. 294; *La responsabilidad en orden a las prestaciones de la Seguridad Social*, Madrid, 1996, p. 78 y s.; **Pérez Manzano, M./Mercader Uguina, J.R.**, "El delito..." cit., en *Relaciones Laborales*, p. 32; "El delito..." cit., en *AA.VV.*, *Comentarios...* cit., p. 204, hacen referencia a una serie de supuestos en que la jurisprudencia apreció malicia en la reclamación de ingresos indebidos: cotización por un trabajador fallecido con el fin de obtener una pensión de viudedad (STS 4/V/1988 [RJA 3558]); afiliación de la esposa como trabajadora en la empresa del marido (STCT 27/VI/1983 [6097]); afiliación indebida para conseguir determinadas prestaciones (STCT 1/X/1984 [RJA 7316]).

-pago de cantidad superior al importe de las autoliquidaciones de los sujetos obligados o al de las liquidaciones efectuadas por la Administración de la Seguridad Social;

-ingreso después de prescribir la acción para exigir su pago;

-en general, cualquier error material o aritmético o de hecho cometido en las liquidaciones o en cualquier acto de gestión recaudatoria, así como cuando exista condonación de deuda ya ingresada⁸².

La devolución procede tanto cuando el pago indebido se ha llevado a cabo en el plazo reglamentario de ingreso, como cuando ha sido necesario un acto administrativo de requerimiento del pago de la deuda⁸³. Por ello, objeto de la devolución pueden ser, junto a las cuotas y conceptos de recaudación conjunta, los recargos e intereses de aplazamiento que operen sobre ambos conceptos, e incluso las costas que eventualmente se hubieren generado en vía de apremio (art. 44.4 RGR).

La devolución ha de ser solicitada, por parte del sujeto obligado al pago, a la TGSS o, en la mayoría de los supuestos de ingreso indebido de conceptos de recaudación conjunta⁸⁴, a los organismos gestores de los mismos⁸⁵, y deberá ser expresamente

⁸² Martínez Lucas, J.A., *Manual...*cit., p. 292 y s.; Pérez Manzano, M./Mercader Uguina, J.R., *"El delito..."*cit., en Relaciones Laborales, p. 32; *"El delito..."*cit., en AA.VV., *Comentarios...*cit., p. 204, hacen referencia a una serie de casos en los que la jurisprudencia admitió la procedencia de la devolución de cuotas: el error en la aplicación de la tarifa de primas de accidentes de trabajo (SSTS 17/II/1983 [RJA 787], 5/II/1987 [RJA 785]); la duplicidad de pagos de la misma deuda por distintos sujetos obligados (STS 26/V/1987 [RJA 3889], STCT 12/V/1988 [RJA 4063]); la baja retrasada del trabajador en un supuesto de paso a otra empresa (STCT 27/IX/1988 [RJA 6040]); inobservancia de las formalidades previstas en la situación de pluriempleo (STS 12/VI/1986 [RJA 3536]).

⁸³ En los casos en los que el pago indebido ha sido consecuencia de la expedición de una reclamación de deuda, de un acta de liquidación, de un documento único o de cualquier otro acto de liquidación o gestión recaudatoria, la devolución procederá cuando haya sido reconocida en una resolución que anule o revise aquel acto administrativo (art. 44.3 RGR).

⁸⁴ Vid. arts. 33.1 y 33.2 O. de 22 de febrero de 1996.

concedida por estas entidades. En cualquier caso, sobre el derecho a la devolución de cuotas pesa un plazo de caducidad de 5 años, a contar desde el día siguiente al de su ingreso (arts. 23.2 LGSS y 44.6 RGR)⁸⁶.

V.7.- CONSECUENCIAS DEL IMPAGO DE CUOTAS: LA RESPONSABILIDAD EMPRESARIAL EN ORDEN A LAS PRESTACIONES Y LOS DEMÁS MECANISMOS DE ASEGURAMIENTO DE LA COBERTURA.

Las entidades gestoras y colaboradoras son quienes tienen la responsabilidad inicial y directa en orden al pago de las prestaciones (arts. 41.1 y 126.1 LGSS); no obstante, la verificación de esta responsabilidad exige que se cumplan los requisitos necesarios para causar derecho a las prestaciones, esto es, que el trabajador se encuentre afiliado y en alta o en situación asimilada a la misma, y que haya cubierto el período de cotización requerido (art. 124 LGSS).

Como se ha expuesto ya con anterioridad, en el Régimen General, y en la mayoría de los supuestos de los regímenes especiales, primordialmente es el empresario el sujeto

⁸⁵ De acuerdo con el art. 29.2.1 O. de 22 de febrero de 1996 la devolución puede llevarse a cabo, sin necesidad de previa solicitud del interesado, cuando se haya acordado la condonación de una deuda, cuando el derecho a la devolución se haya reconocido en la resolución de un recurso ordinario o en una resolución judicial, o, en general, cuando la TGSS tenga constancia del carácter indebido de un ingreso.

⁸⁶ Por otra parte, declarado el derecho a la devolución de cuotas, caducará la posibilidad de hacerlo efectivo a los cinco años de la fecha de notificación del acto de reconocimiento del derecho.

obligado a cumplimentar los mencionados deberes de afiliación, alta y cotización. El empresario, como destinatario de estas obligaciones, podrá quedar sujeto, en caso de incumplimiento, a la responsabilidad prevista en el art. 126.2 LGSS⁸⁷, a cuyo tenor: "*el incumplimiento de las obligaciones en materia de afiliación, altas y bajas y de cotización determinará la exigencia de responsabilidad, en cuanto al pago de las prestaciones, previa la fijación de los supuestos de imputación y de su alcance y la regulación del procedimiento para hacerla efectiva*"⁸⁸. La naturaleza jurídica de esta responsabilidad es objeto de discusión en la doctrina laboral, dividida en torno a su conceptualización como responsabilidad específica derivada del sistema de Seguridad Social⁸⁹, como responsabilidad civil⁹⁰, o como sanción administrativa con régimen jurídico especial⁹¹.

La falta del desarrollo normativo mencionado por el art. 126.2 LGSS -desarrollo

⁸⁷ La responsabilidad en orden al pago de las prestaciones tiene eficacia, por tanto, en relación con el Régimen General de la Seguridad Social y con los regímenes especiales Agrario, de Trabajadores del Mar, de la Minería del Carbón y de Empleados de Hogar. En este sentido, cfr. **Tatay Puchades, C.**, "*La omisión...*"cit., p. 243.

⁸⁸ El art. 95.4 LSS 1966, así como el último inciso del actual art. 126.3 LGSS, han venido previendo que la responsabilidad empresarial pudiese ser atenuada en los casos en que el empresario ingresase al menos las cotizaciones obreras. La ausencia de desarrollo reglamentario de esta previsión, exigido por la primitiva LSS, ha determinado la inaplicación de este supuesto de atenuación. La moderación de la responsabilidad, como posteriormente se verá, se ha fundamentado en la concurrencia de otras circunstancias, distintas del ingreso íntegro de las cuotas obreras.

⁸⁹ Cfr. **Almansa Pastor, J.M.**, *Derecho...*cit., p. 349; **Alonso Seco, J.M.**, "*Responsabilidad...*"cit., p. 19.

⁹⁰ Cfr. **Gala Durán, C.**, *La responsabilidad...*cit., p. 189 y ss.

⁹¹ Cfr. **Martínez Lucas, J.A.**, "*La configuración jurídica de la responsabilidad empresarial en orden a las prestaciones de la Seguridad Social*", en *Revista Española de Derecho del Trabajo*, nº 78, 1996, p. 676; *La responsabilidad...*cit., p. 53. Conceptúa también como sanción jurídica a esta responsabilidad **Tatay Puchades, C.**, "*La omisión...*"cit., p. 212 y 214.

abiertamente reclamado por diversos especialistas⁹²- ha llevado a la doctrina⁹³ a atender a la pormenorizada regulación dispuesta en los arts. 94 a 97 LSS 1966⁹⁴, si bien considerando que dichos preceptos poseen rango reglamentario e intentando interpretarlos con la intención de actualizar su sentido.

En cambio, la jurisprudencia -al igual que la Administración de la Seguridad Social- no ha procedido a una aplicación uniforme y coherente de las reglas de estos preceptos, sino que se ha guiado en múltiples casos, a la hora de determinar la existencia o no de responsabilidad empresarial, por circunstancias en gran medida extrañas a las disposiciones de la LSS 1966 (como el carácter esporádico o permanente de los

⁹² El desarrollo normativo esperado ha sido reclamado como paliativo de las disfunciones que genera la solución interpretativa actual. De esta opinión, cfr., entre otros, **Gala Durán, C.**, *La responsabilidad...* cit., p. 573; la Recomendación nº 12 del Congreso de los Diputados, "Informe..." cit., p. 17, documento comúnmente conocido como "Pacto de Toledo"; **Unidad Especial para el estudio y propuesta de medidas para la prevención y corrección del fraude**, *Informe...* cit., p. 234 y 322, que solicita que, mientras no se lleve a cabo el desarrollo normativo, se acepte en todos los casos de falta de alta o de cotización la responsabilidad empresarial.

⁹³ Cfr., entre otros, **Alarcón Caracuel, M.R./González Ortega, S.**, *Compendio...* cit., p. 136; **Almansa Pastor, J.M.**, *Derecho...* cit., p. 355; **Alonso Olea, M./Totuero Plaza, J.L.**, *Instituciones...* cit., p. 447; **Bejarano Hernández, A.**, "Responsabilidad empresarial por falta de alta del trabajador y anticipo de prestaciones de la Seguridad Social", en *Relaciones Laborales*, nº 20/1996, p. 14; **Desdentado Bonete, A.**, en *De la Villa Gil, L.E. (dir.)*, *Derecho...* cit., p. 301; **Gala Durán, C.**, *La responsabilidad...* cit., p. 54 y 565; **Hernández Manrique, J./Tenés Iturri, R.**, *Lecciones de Seguridad Social*, Zarautz, 1997, p. 55; **Hernández Pérez, M.J.**, *La responsabilidad...* cit., p. 70 y 102; **Martínez Lucas, J.A.**, *La responsabilidad...* cit., p. 57; **Rodríguez Santos, B.**, *Comentarios a la Ley de Seguridad Social*, vol. I, Valladolid, 1983, p. 631. Este planteamiento ha sido corroborado por la jurisprudencia, a pesar de las contradicciones que ha mostrado en la aplicación práctica de la citada regulación de 1966. En este sentido, cfr., entre otras, las SSTs de 6/II/1973 (RJA 585); 14/VI/1980 (RJA 2581); 14/XII/1983 (RJA 6242); 27/IX/1986 (RJA 5185); 17/VII/1987 (RJA 5411); 10/X/1988 (RJA 7562); 12/XII/1988 (RJA 9602); 31/I/1990 (RJA 333); 6/II/1990 (RJA 833).

De otra opinión, **Ordeig Fos, J.M.**, *El sistema...* cit., p. 240 y s.

⁹⁴ Ya la disposición transitoria 2ª del D. 1645/1972, de 23 de junio, que desarrollaba la Ley de Financiación y Perfeccionamiento del Régimen General de 1972, disponía que mientras no se produjese el requerido desarrollo reglamentario, serían aplicables los preceptos citados de la LSS 1966.

descubiertos, la existencia de ánimo de defraudar, etc.), generando una situación caracterizada por una escasa seguridad jurídica⁹⁵.

Junto a la aplicación de este mecanismo de responsabilidad empresarial, los tribunales han tendido a la generalización del denominado "*principio de automaticidad de las prestaciones*", en virtud del cual, y con apoyo normativo en los arts. 126.3 LGSS y 95 LSS 1966⁹⁶, las entidades gestoras y colaboradoras adelantan a los asegurados el pago de los beneficios, y exigen posteriormente el abono a los empresarios responsables⁹⁷. La aplicación de este principio de garantía de las prestaciones ha topado

⁹⁵ Cfr. Alonso Seco, J.M., "*Responsabilidad...*" cit., p. 35 y ss., y 54 y ss.; Gala Durán, C., "*La responsabilidad...*" cit., p. 54 y ss.; Hernández Pérez, M.J., "*La responsabilidad...*" cit., p. 109 y ss.; y 162 y s.; Tatay Puchades, C., "*La omisión...*" cit., p. 216 y ss. Cfr. asimismo, sobre esta línea jurisprudencial, entre otras, las SSTs de 15/IV/1975 (RJA 2064); 22/X/1975 (RJA 3876); 27/XII/1975 (RJA 5061); 29/I/1980 (RJA 657); 25/IV/1980 (RJA 1684); 6/VI/1980 (RJA 2492); 14/VI/1980 (RJA 2581); 16/II/1981 (RJA 711); 27/VI/1981 (RJA 5133); 19/XII/1981 (RJA 5240); 16/II/1982 (RJA 778); 21/V/1982 (RJA 3209); 30/III/1983 (RJA 1221); 6/III/1984 (RJA 1527); 21/III/1984 (RJA 1596); 16/IV/1984 (RJA 2102); 23/V/1984 (RJA 3069); 12/XII/1985 (RJA 6104); 16/VII/1986 (RJA 4161); 6/X/1986 (RJA 5400); 10/XII/1986 (RJA 7320); 11/III/1987 (RJA 1388); 20/III/1987 (RJA 1647); 6/VII/1987 (RJA 5094); 8/VII/1987 (RJA 5116); 9/VII/1987 (RJA 5128); 9/VII/1987 (RJA 5129); 19/XI/1987 (RJA 8030); 15/I/1988 (RJA 2); 9/II/1988 (RJA 602); 5/IV/1988 (RJA 4978); 10/X/1988 (RJA 7562); 1/VI/1992 (RJA 4502) y las SSTCT de 28/IV/1986 (RJA 2842); 8/VII/1986 (RJA 5755); 3/X/1986 (RJA 8902); 13/X/1986 (RJA 9414); 6/XI/1986 (RJA 11124).

⁹⁶ El art. 126.3 LGSS dispone: "*no obstante lo establecido en el apartado anterior, las entidades gestoras, Mutuas de Accidentes de Trabajo y Enfermedades Profesionales o, en su caso, los servicios comunes procederán, de acuerdo con sus respectivas competencias, al pago de las prestaciones a los beneficiarios en aquellos casos, incluidos en dicho apartado, en los que así se determine reglamentariamente con la consiguiente subrogación en los derechos y acciones de tales beneficiarios; el indicado pago procederá, aun cuando se trate de empresas desaparecidas o de aquellas que por su especial naturaleza no pueden ser objeto de procedimiento de apremio. Igualmente, las mencionadas entidades, mutuas y servicios asumirán el pago de las prestaciones, en la medida en que se atemíe el alcance de la responsabilidad de los empresarios respecto a dicho pago*".

El art. 61.2 RD 1993/1995, de 7 de diciembre, que aprueba el Reglamento sobre colaboración de las Mutuas de Accidentes de Trabajo y Enfermedades Profesionales, establece también que, en los casos de incumplimiento por parte de los empresarios asociados de las obligaciones de afiliación o alta, la Mutua adelantará el pago de los beneficios.

con serias dificultades, derivadas tanto de la inexistencia de desarrollo reglamentario y de las consiguientes discrepancias doctrinales y jurisprudenciales en torno a su aplicación, como de la limitada extensión del mismo en la regulación de la antigua LSS de 1966. Ello implica que en determinados casos a los que no alcanza el anticipo de las prestaciones, ante la insolvencia del empresario se puede dar una situación de real desprotección del trabajador. Para paliar esta desafortunada circunstancia, un señalado grupo de especialistas⁹⁸ ha reclamado la generalización del principio de automaticidad de las prestaciones, que podría hacerse efectiva bien mediante una interpretación extensiva de la dispersa regulación actualmente en vigor⁹⁹, bien mediante un desarrollo reglamentario del art. 126.3 LGSS que se vea orientado por ese objetivo de generalización.

Como mecanismo asegurador adicional, el art. 94.4 LSS 1966 dispone que en los casos de prestaciones derivadas de contingencias profesionales en los que la Mutua o el empresario responsable resultaren insolventes, el trabajador podrá hacer efectivo su derecho al beneficio con cargo al Fondo de Garantía de Accidentes de Trabajo-INSS, el cual se resarcirá posteriormente dirigiéndose contra el correspondiente responsable principal.

Aunque ni la LGSS ni la LSS lo disponen expresamente, existen otros deberes

⁹⁷ Este resarcimiento de las entidades gestoras que adelanten las prestaciones puede verificarse también, subsidiariamente, a cargo del Fondo de Garantía de Accidentes de Trabajo del INSS.

⁹⁸ Cfr., entre otros, Alarcón Caracuel, M.R./González Ortega, S., *Compendio...* cit., p. 138, quienes destacan que esta solución permitiría dar cumplimiento a las exigencias en este sentido de la Directiva 80/987/CEE de 20 de octubre de 1980 -art. 7º-; Alonso Seco, J.M., "Responsabilidad..." cit., p. 75 y ss.; Gala Durán, C., *La responsabilidad...* cit., p. 186; Hernáez Manrique, J./Tenés Iturri, R., *Lecciones...* cit., p. 57; Hernández Pérez, M.J., *La responsabilidad...* cit., p. 176.

⁹⁹ Defiende ya actualmente esta interpretación Ordeig Fos, J.M., *El sistema...* cit., p. 256 y ss.

empresariales distintos de los de afiliación, alta y cotización, cuyo incumplimiento genera la responsabilidad en orden a las prestaciones. La jurisprudencia ha impuesto en algunas ocasiones tal responsabilidad cuando las obligaciones desatendidas o cumplimentadas de forma irregular fueron las de inscripción empresarial, formalización de la protección por contingencias profesionales, comunicación de baja, o comunicación de variación de datos del trabajador¹⁰⁰.

Como se ha esbozado, cuando se produce un incumplimiento de las obligaciones de afiliación o alta -o al menos un cumplimiento tardío de las mismas¹⁰¹- cabe imputar la responsabilidad directa en orden al pago de las prestaciones al empresario o empresarios incumplidores¹⁰². No obstante, la regulación establecida en el art. 95 LSS 1966, que se ve complementada o matizada por otras normas posteriores, permite que en ciertos beneficios las entidades gestoras o colaboradoras puedan adelantar su abono, resarciéndose posteriormente con cargo al empresario responsable. Así sucede -si bien se trata de una cuestión doctrinal y jurisprudencialmente controvertida- en relación con las prestaciones de asistencia sanitaria y desempleo en todo caso y con las de incapacidad temporal, invalidez, y muerte y supervivencia cuando se derivan de contingencias profesionales. Sin embargo, en las prestaciones de maternidad, jubilación, familiares por hijos a cargo, e incapacidad temporal, invalidez, y muerte y supervivencia -estas tres

¹⁰⁰ Cfr. **Gala Durán, C.**, *La responsabilidad...*cit., p. 168 y ss.; **Martínez Lucas, J.A.**, *La responsabilidad...*cit., p. 59. Cfr. asimismo, entre otras, las SSTCT de 10/I/1981 (RJA 870); 15/III/1982 (RJA 1584); 26/IV/1983 (RJA 3589); 27/IV/1983 (RJA 3641); 7/XI/1985 (RJA 6067); 19/XII/1986 (RJA 14349); 25/II/1987 (RJA 4170); 4/V/1989 (RJA 3571), citadas por estos autores.

¹⁰¹ Vid. art. 35.1.3º RGIAAB.

¹⁰² Así lo determinan tanto el art. 126.2 LGSS como el art. 94.2.a) LSS 1966.

No obstante, como excepción, en el Régimen Especial Agrario el incumplimiento de la obligación empresarial de solicitar la inscripción censal del trabajador por cuenta ajena, cuando las cotizaciones hayan sido abonadas, no origina la responsabilidad empresarial en orden a las prestaciones. En este sentido, cfr. **Martínez Lucas, J.A.**, *La responsabilidad...*cit., p. 70 y s.

últimas derivadas de contingencias comunes-, el único responsable directo es el empresario infractor, sin que quepa el adelanto por parte de las entidades gestoras o colaboradoras, que en todo caso se limitarán, cuando corresponda, a pagar las prestaciones después de que el empresario responsable haya constituido el correspondiente capital coste para su abono¹⁰³.

Esta interpretación, dimanante de una revisión integradora de las disposiciones de la LGSS y de la antigua LSS, no se ha visto exactamente corroborada por la jurisprudencia. Esta autoridad exegética sí ha aceptado la responsabilidad empresarial en los casos de falta de afiliación o alta; no obstante, el TS sólo ha sancionado el anticipo de las prestaciones por las entidades gestoras cuando las prestaciones se derivaban de contingencias profesionales, y el TCT la ha admitido prácticamente sólo en relación con los beneficios de desempleo¹⁰⁴.

Con todo, ambos altos tribunales han declarado que en estos casos, cuando el alta se realiza extemporáneamente pero antes del acaecimiento del hecho causante, procede el anticipo de la prestación¹⁰⁵.

Por lo que se refiere a la obligación de cotización, tal como establecen los arts.

¹⁰³ Sobre todo ello, cfr. **Alonso Olea, M./Tortuero Plaza, J.L.**, *Instituciones...cit.*, p. 411 y s.; **Bejarano Hernández, A.**, *Responsabilidad...cit.*, p. 16; **Gala Durán, C.**, *La responsabilidad...cit.*, p. 78 y ss., y 183 y ss.; **Hernández Pérez, M.J.**, *La responsabilidad...cit.*, p. 70 y ss.; **Martínez Lucas, J.A.**, *La responsabilidad...cit.*, p. 113 y ss.

¹⁰⁴ Cfr. **Gala Durán, C.**, *La responsabilidad...cit.*, p. 94 y ss., y, a modo de ejemplo, las SSTs de 22/IV/1994 (RJA 3271); 22/IV/1994 (RJA 3273) allí citadas, doctrina jurisprudencial que no ha sido coherentemente seguida por los órganos judiciales inferiores. En general, cfr. igualmente **Hernández Pérez, M.J.**, *La responsabilidad...cit.*, p. 81 y ss., y 175 y ss.

¹⁰⁵ Cfr. **Alonso Olea, M./Tortuero Plaza, J.L.**, *Instituciones...cit.*, p. 410; **Gala Durán, C.**, *La responsabilidad...cit.*, p. 93 y s., y 98 y, entre otras, las SSTs de 19/IX/1991 (RJA 7651); 10/V/1993 (RJA 4965); 22/IV/1994 (RJA 3273), allí citadas.

Asimismo, en las prestaciones de incapacidad temporal, invalidez y muerte y supervivencia, todas ellas derivadas de contingencias profesionales, se prevé la responsabilidad subsidiaria del Fondo de Garantía de Accidentes de Trabajo-INSS, que podrá reclamar posteriormente la suma abonada al empresario responsable.

126.2 LGSS y 94.2.b) LSS 1966, el incumplimiento de la misma hará responsable al empresario del pago de las prestaciones¹⁰⁶. La responsabilidad surge a partir del inicio del segundo mes posterior al término del plazo reglamentario, con lo que el empresario dispondrá, después de este período de ingreso, de un mes para cumplir la obligación sin que nazca la responsabilidad relativa a las prestaciones.

El abono extemporáneo de las cotizaciones debidas no exonera de la responsabilidad, salvo que traiga como causa la previa concesión de un aplazamiento o fraccionamiento del pago. No obstante, el TS ha admitido que si el pago posterior se produce como consecuencia de la labor inspectora y antes del hecho causante, la responsabilidad recaerá sobre la entidad gestora¹⁰⁷.

La "infracotización", es decir, la contribución por una base inferior a la debida, o por un epígrafe de cotización por contingencias profesionales indebido, y la cotización sólo durante parte del período de prestación de servicios del trabajador, mantienen la responsabilidad empresarial por la porción de cuota no abonada¹⁰⁸; no obstante, esa parte de la prestación podrá ser anticipada por la entidad gestora en los mismos casos que en el supuesto de falta de cotización, como ha admitido en general la jurisprudencia¹⁰⁹.

¹⁰⁶ La obligación de cotización cuyo incumplimiento tiene relevancia a los efectos de esta responsabilidad es la que se refiere exclusivamente al sujeto en el que concurren las circunstancias para ser beneficiario de una prestación, pero no a los demás trabajadores de la empresa. En este sentido, cfr. **Alonso Seco, J.M.**, *"Responsabilidad...cit."*, p. 39; **Martínez Lucas, J.A.**, *La responsabilidad...cit.*, p. 85.

¹⁰⁷ Cfr. **Alonso Olea, M./Tortuero Plaza, J.L.**, *Instituciones...cit.*, p. 450; **Alonso Seco, J.M.**, *"Responsabilidad...cit."*, p. 58 y s.; **Gala Durán, C.**, *La responsabilidad...cit.*, p. 125; **Martínez Lucas, J.A.**, *La responsabilidad...cit.*, p. 101 y s. Cfr. asimismo las SSTs de 5/IV/1988 (RJA 4978); 6/II/1990 (RJA 833); y las SSTCT de 9/IX/1988 (RJA 5804); 19/IX/1988 (RJA 6002); 15/XI/1988 (RJA 7606); 17/II/1989 (RJA 1869); 25/IV/1989 (RJA 3018).

¹⁰⁸ Vid. los arts. 92.5 y 94.2.c) LSS 1966.

¹⁰⁹ Cfr. **Gala Durán, C.**, *La responsabilidad...cit.*, p. 126, y 157 y ss.; **Hernández Pérez, M.J.**, *La responsabilidad...cit.*, p. 145 y ss.; **Martínez Lucas, J.A.**, *La responsabilidad...cit.*, p. 155 y s., y, entre otras, las SSTs de 21/I/1987 (RJA 102); 9/II/1987

Descendiendo a un terreno más concreto de observación, se constata que en los supuestos de incumplimiento del deber de cotización (en los que se produce la previa verificación reglamentaria de los deberes de afiliación y alta) el principio de automaticidad de las prestaciones tiene un mayor campo de acción que cuando la obligación desatendida es la de afiliación o alta. Así, aun cuando se trata de un punto carente todavía de acuerdo doctrinal, puede afirmarse que las entidades gestoras o colaboradoras deberán proceder -de diversas formas- al anticipo de las prestaciones, siempre que se haya producido la afiliación y el alta del trabajador, prácticamente en todos los casos, y podrán con posterioridad dirigirse contra el empresario para obtener el reintegro de las mismas¹¹⁰. Como única excepción, en las prestaciones familiares por hijos a cargo, sólo cabe la responsabilidad directa del empresario, sin carga de anticipación para las entidades gestoras¹¹¹.

La jurisprudencia, sin embargo, se ha mostrado más dubitativa a la hora de declarar la responsabilidad empresarial y el anticipo de las prestaciones¹¹². La responsabilización del patrono incumplidor ha sido obviada (o ha sido decretada sólo

(RJA 808); 29/IX/1988 (RJA 7148); 31/I/1989 (RJA 333); y las SSTCT de 25/X/1983 (RJA 8825); 11/II/1986 (RJA 827); 11/XII/1986 (RJA 14413).

¹¹⁰ Cfr. **Alonso Olea, M./Tortuero Plaza, J.L.**, *Instituciones...* cit., p. 447 y s.; **Bejarano Hernández, A.**, *"Responsabilidad..."* cit., p. 17; **Gala Durán, C.**, *La responsabilidad...* cit., p. 129 y ss., y 184 y ss.; **Hernández Pérez, M.J.**, *La responsabilidad...* cit., p. 102 y ss.; **Martínez Lucas, J.A.**, *La responsabilidad...* cit., p. 129 y ss.

¹¹¹ Asimismo, en la prestación de incapacidad temporal dimanante de riesgos comunes, el pago corresponderá en exclusiva, entre los días 4º al 15º de disfrute, al empresario.

Por otra parte, sobre las prestaciones de incapacidad temporal, invalidez y muerte y supervivencia, derivadas todas ellas de contingencias profesionales, recae la responsabilidad subsidiaria del Fondo de Garantía de Accidentes de Trabajo-INSS, que posteriormente podrá repetir la cantidad abonada contra el empresario responsable.

¹¹² Asimismo, la Administración de la Seguridad Social tampoco sigue el planteamiento sobre la aplicabilidad del principio de automaticidad de las prestaciones sustentado por la principal doctrina, sino que muestra mayores reticencias a la hora de conceder el anticipo de las mismas. Sobre ello, cfr. **Tatay Puchades, C.**, *"La omisión..."* cit., p. 237 y ss.

parcialmente, por la diferencia de prestación ocasionada por el impago temporal) por diversas circunstancias; principalmente por el carácter "ocasional" de los descubiertos o por la ausencia de una voluntad empresarial "deliberadamente rebelde" al abono de las cotizaciones; en menor medida, por otras circunstancias como la existencia de dificultades económicas en la empresa o la pasividad observada por la Administración de la Seguridad Social en la recaudación de tales cuotas¹¹³. Empero, la doctrina más reciente de los altos tribunales tiende a acoger sin reservas la aplicación del binomio responsabilidad empresarial-anticipo de las prestaciones, una línea que, de nuevo, no ha sido unánimemente seguida por los órganos inferiores¹¹⁴.

El trabajador dispone, para reclamar la responsabilidad del empresario, de un plazo de un año desde que la Administración de la Seguridad Social le comunique la resolución

¹¹³ Sobre todo ello, cfr. **Alonso Seco, J.M.**, *"Responsabilidad...cit."*, p. 53 y ss.; **Gala Durán, C.**, *La responsabilidad...cit.*, p. 135 y ss.; **Hernández Pérez, M.J.**, *La responsabilidad...cit.*, p. 110 y ss.; **Martínez Lucas, J.A.**, *La responsabilidad...cit.*, p. 87 y ss.; **Tatay Puchades, C.**, *"La omisión...cit."*, p. 217 y ss., y 239 y ss., y las SSTs de 2/X/1975 (RJA 3705); 22/X/1975 (RJA 3876); 12/XI/1975 (RJA 4300); 27/XII/1975 (RJA 5061); 29/I/1980 (RJA 657); 31/V/1980 (RJA 2312); 6/VI/1980 (RJA 2492); 14/VI/1980 (RJA 2581); 16/II/1982 (RJA 778); 21/V/1982 (RJA 3209); 30/III/1983 (RJA 1221); 16/IV/1984 (RJA 2102); 23/IV/1984 (RJA 3069); 12/XII/1985 (RJA 6104); 16/VII/1986 (RJA 4161); 6/X/1986 (RJA 5400); 10/XII/1986 (RJA 7320); 11/III/1987 (RJA 1388); 20/III/1987 (RJA 1647); 6/VII/1987 (RJA 5094); 8/VII/1987 (RJA 5116); 9/VII/1987 (RJA 5128); 9/VII/1987 (RJA 5129); 19/XI/1987 (RJA 8030); 15/I/1988 (RJA 2); 9/II/1988 (RJA 602); 5/IV/1988 (RJA 4978); 10/X/1988 (RJA 7562); 1/VI/1992 (RJA 4502), y las SSTCT de 28/IV/1986 (RJA 2842); 8/VII/1986 (RJA 5755); 6/XI/1986 (RJA 11124).

¹¹⁴ Cfr. **Gala Durán, C.**, *La responsabilidad...cit.*, p. 140, y 145 y ss., quien reclama la armonización jurisprudencial en esta materia, con el fin de salvaguardar la seguridad jurídica; **Hernández Pérez, M.J.**, *La responsabilidad...cit.*, p. 183 y ss. En este sentido, cfr. también, las SSTs de 4/II/1991 (RJA 797); 15/IV/1991 (RJA 3270); 8/VII/1991 (RJA 6831); 19/IX/1991 (RJA 7651); 7/X/1991 (RJA 8657); 30/III/1992 (RJA 1884); 28/IX/1992 (RJA 6820); 9/X/1992 (RJA 7627); 20/X/1992 (RJA 7659); 9/XI/1992 (RJA 8790); 18/I/1993 (RJA 95); 19/I/1993 (RJA 99); 30/I/1993 (RJA 388); 12/II/1993 (RJA 1157); 6/III/1993 (RJA 1709); 29/III/1993 (RJA 2217); 20/IV/1993 (RJA 3340); 23/IV/1993 (RJA 3354); 3/V/1993 (RJA 4015); 9/V/1993 (RJA 4042); 21/V/1993 (RJA 4112); 10/VI/1993 (RJA 4662); 14/VI/1993 (RJA 4672); 17/VI/1993 (RJA 4761); 14/VII/1993 (RJA 5676); 20/VII/1993 (RJA 5746).

firme de denegación, por falta de afiliación, alta o cotización, de la prestación solicitada¹¹⁵.

Junto a la regulación genérica de la responsabilidad empresarial en orden a las prestaciones, la legislación laboral recoge, en diversos supuestos específicos, otros regímenes particulares de responsabilidad empresarial. Estos supuestos particulares se establecen con el doble fin de garantizar los derechos de los trabajadores y de erradicar el fraude de las relaciones laborales¹¹⁶ y son coincidentes, en cuanto a sus presupuestos, con los ya vistos casos especiales de la obligación de cotización:

-Contratas y subcontratas de obras y servicios: los arts. 42.2 ET y 10.3 RGR disponen que los empresarios que contraten o subcontraten la realización de obras o servicios correspondientes a su propia actividad responderán solidariamente con el empresario contratista o subcontratista de las prestaciones debidas a los trabajadores de éstos. De este modo, en los casos en que proceda el anticipo de las prestaciones, la entidad gestora se dirigirá posteriormente contra el empresario contratista o contra el principal para resarcirse de las cantidades adelantadas; igualmente, cuando las prestaciones hayan de ser abonadas de forma directa por el patrono, el empresario contratista y el principal responderán solidariamente de las mismas. No obstante, el principal puede liberarse de esta responsabilidad si, previa solicitud por su parte, obtiene de la TGSS certificación negativa de descubierto relativa al empresario contratista o subcontratista, o si la citada certificación no se extiende en el plazo de 30 días a contar desde su solicitud. Por otra parte, la responsabilidad tendrá en todo caso como límite lo que le correspondería abonar al empresario principal si se tratase de su propio personal fijo en la misma categoría o puesto de trabajo.

Los arts. 127.1 LGSS y 12.1 RGR establecen, en un supuesto de hecho idéntico, la responsabilidad subsidiaria del empresario principal, en caso de insolvencia del

¹¹⁵ Vid. art. 96.5 LSS 1966.

¹¹⁶ Cfr., sobre ello, Gala Durán, C., *La responsabilidad...* cit., p. 406 y s.

contratista o subcontratista¹¹⁷.

Las divergencias existentes entre los regímenes establecidos en relación con el mismo supuesto por los dos grupos de preceptos han dado lugar a diferentes planteamientos interpretativos. De acuerdo con algunos especialistas¹¹⁸, estas divergencias pueden explicarse a la luz de la diferente finalidad a la que están consagradas las normas; en efecto, los arts. 42.2 ET y 10.3 RGR pretenden sancionar a los empresarios que contraten con insolventes, mientras que los arts. 127.1 LGSS y 12.1 RGR sustentan su razón de ser en la idea de que el empresario destinatario de una obra o servicio contratado debe responder, al menos subsidiariamente, del cumplimiento de las obligaciones que de su realización se deriven. De este modo, el régimen de solidaridad establecido primordialmente por el ET, más gravoso, puede salvarse mediante la obtención de la certificación negativa de descubierto, pero la inaplicabilidad de tal régimen será todavía cubierta por la regulación de subsidiariedad de la LGSS¹¹⁹.

Estará ausente toda responsabilidad en los casos en que la obra acordada sea una construcción o reparación contratada por un cabeza de familia respecto a su vivienda, y cuando la obra o servicio no sean contratados por razón de una actividad empresarial.

-*Cesión de trabajadores*: Los arts. 43.2 ET, 16.3 Ley 14/1994 y 10.2 RGR disponen que en los casos de cesión ilegal de mano de obra -esto es, aquellos que no se articulan a través de una ETT, en los que participa una ETT no autorizada, o en los que

¹¹⁷ La efectividad de esta responsabilidad exigirá tanto la declaración de la insolvencia del empresario contratista o subcontratista como la posterior existencia de un acto administrativo de derivación de responsabilidad hacia el empresario principal (art. 12.5 RGR).

¹¹⁸ Cfr., particularmente, Alarcón Caracuel, M.R./González Ortega, S., *Compendio...cit.*, p. 140 y s.; Gala Durán, C., *La responsabilidad...cit.*, p. 439.

¹¹⁹ Cfr. Camps Ruiz, L.M., "El nuevo Reglamento General de Recaudación de los Recursos del Sistema de Seguridad Social y el régimen jurídico de la contrata y subcontrata de obras y servicios", en *Tribuna Social*, nº 71, 1996, p. 15; Gala Durán, C., *La responsabilidad...cit.*, p. 439 y 449; Martínez Lucas, J.A., *La responsabilidad...cit.*, p. 210; Páramo Montero, P., *Responsabilidad...cit.*, 1ª ed., p. 155.

no se cumplen los requisitos legalmente establecidos para la cesión de mano de obra a través de una ETT- el empresario cedente y el cesionario responderán solidariamente, y en razón del tiempo en que el sujeto estuvo cedido, por la prestaciones eventualmente causadas¹²⁰.

El propio art. 16.3 Ley 14/1994 dispone que si la cesión protagonizada por la ETT fuese legal¹²¹, es decir, ajustada por completo a las condiciones requeridas para la misma, la responsabilidad de la empresa usuaria, referida al período de vigencia del contrato de puesta a disposición, será subsidiaria, en defecto de la capacidad de la ETT para satisfacer las prestaciones causadas.

-*Sucesión de empresas*: de acuerdo con el art. 44 ET en los casos de transmisión de empresas por actos "*inter vivos*", transmitente y adquirente responden solidariamente, durante un plazo de tres años, del pago de las prestaciones exigibles con anterioridad al negocio pero que no hubiesen sido satisfechas. Si la transmisión de la empresa hubiese sido declarada delito, la responsabilidad se extenderá a las prestaciones nacidas con posterioridad a la misma.

Los arts. 127.2 LGSS y 10.1 RGR contemplan este supuesto con un régimen un tanto más gravoso, ya que amplían la responsabilidad solidaria a todas las prestaciones causadas con anterioridad a la adquisición, aunque no fuesen entonces exigibles, y no disponen el límite temporal de tres años para requerir su abono, sino que rige el plazo de

¹²⁰ No obstante, estos dos regímenes de responsabilidad solidaria presentan significativas diferencias en cuanto a su procedimiento de exigencia, por cuanto en el caso en que la cesión se articule mediante una ETT con incumplimiento de las condiciones de la misma, la responsabilidad prevista sólo operará cuando no resulte suficiente la garantía financiera que, para el aseguramiento de las obligaciones salariales y de Seguridad Social, toda ETT debe prestar desde el momento de su constitución (art. 9 RD 4/1995, de 13 de enero, por el que se desarrolla la Ley 14/1994).

¹²¹ El art. 127.2 LGSS dispone la responsabilidad solidaria para todos los supuestos de cesión temporal de mano de obra, incluidos aquellos que atienden los requisitos legalmente previstos. La contradicción de esta norma con las restantes disposiciones de referencia ha llevado a enterderla tácitamente derogada. En este sentido, cfr. **Gala Durán, C.**, *La responsabilidad...* cit., p. 500 y s.

cinco años establecido con carácter general para el reconocimiento de las prestaciones. No obstante, se establece la posibilidad de que el adquirente pueda solicitar a la TGSS certificación de descubierto de cotizaciones referida a la empresa objeto del negocio -que ha de ser expedida en el plazo de un mes¹²²-, que caso de ser negativa exonerará al nuevo titular de toda responsabilidad. La especialidad de la regulación contenida en estas normas respecto de la del ET ha llevado a algún autor a defender su primacía frente a aquella¹²³.

No procederá la responsabilidad cuando lo transmitido sean elementos aislados de la explotación, salvo que esa adquisición aislada permita la continuidad de la industria (art. 10.1 RGR).

La responsabilidad empresarial en orden al pago de las prestaciones genérica, así como los reseñados regímenes de responsabilidad solidaria y subsidiaria, subsisten aunque concurra la responsabilidad penal por defraudación de cotizaciones a la Seguridad Social y la responsabilidad civil derivada de tal ilícito criminal¹²⁴.

¹²² La falta de cumplimiento de tal plazo por parte de la TGSS determina igualmente, incluso aunque hubiesen existido descubiertos anteriores, la exoneración de responsabilidad. En este sentido cfr. **Gala Durán, C.**, *La responsabilidad...*cit., p. 530 y s.

¹²³ Cfr. **Gala Durán, C.**, *La responsabilidad...*cit., p. 531 y s.; **Martínez Lucas, J.A.**, *La responsabilidad...*cit., p. 195 y ss.

¹²⁴ Cfr. sobre ello **Gala Durán, C.**, *La responsabilidad...*cit., p. 562 y s.

CAPÍTULO VI: EL DELITO DE DEFRAUDACIÓN A LA SEGURIDAD SOCIAL (art. 307 CP).

La tipificación del delito contra la Seguridad Social por la L.O. 6/1995 constituye un hito capital en el tratamiento penal del fraude de cotizaciones. El estudio de la protección del patrimonio de la Seguridad Social en el ordenamiento penal español sin duda ha de encontrar en el injusto del art. 307 CP su objeto central y básico de atención. Desde este presupuesto, las líneas político-criminales de aproximación al precepto, la revisión del Derecho comparado, la indagación de las posibilidades ofrecidas por los tipos tradicionales y el repaso de la regulación de la obligación de cotización en el Derecho de la Seguridad Social conforman un acerbo de informaciones y de interpretaciones extraordinariamente valioso para afrontar fundadamente el análisis jurídico-dogmático de la norma introducida en la última reforma parcial del anterior Código Penal.

VI.1.- EL DELITO DE DEFRAUDACIÓN A LA SEGURIDAD SOCIAL: UBICACIÓN NORMATIVA Y SISTEMÁTICA.

El ilícito penal de defraudación a la Seguridad Social fue tipificado, como se ha señalado, por la L.O. 6/1995, de 29 de junio, junto al núcleo principal de los injustos tributarios. Actualmente conforma con el conjunto de tales injustos el Título XIV del Libro II del vigente Código Penal, rubricado como "*De los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*".

Esta localización normativa y sistemática plantea, por lo menos, dos consideraciones. La primera, referida a la inclusión del tipo en el Código Penal, frente a la alternativa existente de integrarlo en una ley penal especial. En segundo lugar, la consideración sobre su inserción junto a los delitos tributarios en un pequeño título del CP, separado del extenso Título XIII, "*De los delitos contra el patrimonio y contra el orden socioeconómico*", del que forman parte la gran mayoría de los ilícitos económicos del Código.

La primera dicotomía a la que se enfrentaba el legislador en relación con la ubicación del tipo -CP frente a ley penal especial- no encuentra en el Derecho Comparado una resolución unánime. Si bien predomina la solución de integrar el delito de defraudación de cotizaciones de la Seguridad Social en una ley penal especial¹, no falta algún Estado, poseedor de una sólida y asentada ciencia jurídico-penal, en el que se ha optado por la reconducción al cuerpo normativo general².

¹ Hasta donde se alcanza a ver es ésta una solución adoptada en los ordenamientos penales de Italia, Francia, Portugal, Suiza, Austria, Bélgica, Grecia, Países Bajos, Brasil o Argentina.

² El legislador se ha decantado por esta opción en Alemania (tras una tradición de decenios de presencia del delito en leyes penales especiales) y Hungría.

En Alemania, Arzt, G./Weber, U., *Strafrecht*...cit., p. 76; Bente, U., *Die Strafbarkeit*...cit.,

Legislador y prelegislador tampoco han seguido en España una línea firme y continuada respecto de este interrogante, sino que han mostrado más bien una actitud titubeante y contradictoria. Tras unos primeros momentos en que se echó mano tanto de la legislación penal especial -Decreto-Ley de 15 de febrero de 1952 - como del CP 1944 -proyecto de ley de reforma parcial del CP de 25 de junio de 1971-, las propuestas articuladas de CP de 1980 y 1983 optaban claramente por la inserción del ilícito en el Código, incluido en el seno de extensos títulos de delitos económicos. Esta tendencia se quebró en los proyectos de la década siguiente, dando lugar a un estado de opinión, ampliamente compartido en los centros de debate doctrinal, que entendía que la definitiva tipificación del delito se produciría en el marco de una ley penal especial³. Esta idea se veía plausiblemente fundamentada por la ausencia del injusto de defraudación contributiva, y de los delitos contra la Hacienda Pública, de los PCP 1992 y 1994. La ley tipificadora apareció al margen de estos proyectos pero, como es sabido, no se trató propiamente de una norma penal especial, sino de una ley de reforma parcial del Código, que finalmente llevaría a la integración de los ilícitos citados en el CP 1944/1973. Por su lado, el PCP 1994 mantuvo (durante la mayor parte de su tramitación) el título VI del anterior CP -en el que se integraría el delito contra la Seguridad Social- entre las excepciones a su disposición derogatoria, formando parte de un reducido grupo de preceptos que permanecerían como restos vigentes de un cuerpo normativo cuya fuerza de ley sería suprimida de forma general. Empero, una introducción de última hora,

p. 18; Fritz, H.-J., *Die Selbstanzeige...*cit., p. 7; Lenckner, T., en Schönke, A./Schröder, H., *Strafgesetzbuch...*cit., § 266a, NM 1; Martens, H.-H., *Strafrecht...*cit., p. 13; Tag, B., *Das Vorenthalten...*cit., p. 27 y s., se han mostrado decididamente a favor de incluir el delito de retención de cotizaciones obreras en el seno del CP.

³ Al margen de otros autores, que veían en la legislación penal especial la futura sede de los ilícitos tributarios, así lo entendían, en relación con el delito de defraudación a la Seguridad Social, Ferré Olivé, J.C., *"Delitos..."*cit., p. 53 y s.; Terradillos Basoco, J., *"La nueva..."*cit., p. 24; Derecho...cit., p. 130 y s.; De Vicente Martínez, R., *"Los delitos contra la Seguridad Social en el Proyecto..."*cit., p. 1150. Cfr. asimismo Martínez-Buján Pérez, C., *Derecho Penal económico. Parte General*, Valencia, 1998, p. 49, y 51 y s.

durante la tramitación del PCP en el Senado, de delitos tributarios e ilícito contra la Seguridad Social en el nuevo Código determinó, sorpresivamente, la definitiva ubicación legislativa del tipo.

La doctrina penal se ha ocupado del debate sobre la localización de los delitos económicos en el seno del CP o en la legislación penal especial (cuestión bajo la cual probablemente subyacía la polémica sobre la consideración de este sector de ilícitos como Derecho Penal "nuclear" o, más bien, como Derecho Penal "accesorio") y sobre las consecuencias de orden dogmático que de una u otra calificación podían derivarse. El debate sobre la ubicación legislativa tuvo su punto álgido en el momento en que en el ordenamiento español comenzaban a ser tipificados, aisladamente, algunos delitos económicos y, aunque se esbozaban las primeras propuestas de títulos del CP relativos a este género de ilícitos, se carecía todavía de una sede tal en el seno del Código entonces vigente.

Los especialistas partidarios de la localización en leyes penales especiales señalaron que esta alternativa técnico-legislativa presentaba dos ventajas significativas. Por una parte, la colocación en textos que recogen la regulación general de materias del Derecho mercantil, laboral, etc., coadyuvaría a la mejor comprensión del sentido y contenido de los complejos tipos penales económicos, que generalmente recurren a la utilización de diversos elementos normativos. Por otra parte, la inclusión en la legislación penal especial junto a las infracciones administrativas en la materia facilitaría, según estos autores, la coordinación entre ambas especies de ilícitos y la visualización de los criterios que, cualificando determinadas infracciones, llevan a convertirlas en injustos penales. A ello se añade que sería factible diseñar los tipos sin forzar en exceso los límites de las categorías generales de la teoría del delito o los fundamentos de la teoría de la pena. Por lo demás, entienden que son objetables las opiniones que vinculan la reconducción a las leyes penales especiales con una marginación que podría llevar a un trato

excepcionalmente benevolente de las conductas prohibidas⁴.

Frente a ello, un amplio sector defiende la integración de los delitos económicos en el CP con el argumento de que tal ubicación, al tiempo que evita la dispersión de las prohibiciones penales, contribuye positivamente a mejorar el conocimiento de la norma, lo cual, a la par que determina la intensificación, en particular, de sus efectos preventivo-generales, redundaría en una mayor eficacia del tipo. La presencia en el Código constituye, de este modo, una llamada de atención a la ciudadanía sobre las graves consecuencias de la delincuencia económica, y facilita el estudio de los tipos por parte de las instancias académicas de formación de juristas, y su toma en consideración por los órganos de persecución penal. Por otra parte, esta ubicación enfatiza el hecho de que los ilícitos económicos no son infracciones administrativas ni Derecho Penal "accesorio", sino verdaderos injustos penales; a mayor abundamiento, podría propiciar una positiva adaptación de las reglas generales aplicables a todos los delitos a las peculiaridades del Derecho Penal económico⁵. En consecuencia, de acuerdo con este sector sólo deberían permanecer en la legislación penal especial aquellas infracciones criminales que mantuviesen una vinculación extraordinariamente estrecha con la normativa extrapenal, o los ilícitos de escasa gravedad⁶.

Argumentos análogos han sido puestos de manifiesto por los analistas de los delitos contra la Hacienda Pública para sustentar las correspondientes posiciones

⁴ Sobre los planteamientos de esta posición doctrinal, cfr. en nuestra doctrina, por todos, **Gómez Benítez, J.M.**, "Notas para una discusión sobre los delitos contra el orden socio-económico y el patrimonio en el Proyecto de 1980 de Código Penal", en *Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales*, 1980-II, p. 468; **Quintero Olivares, G.**, "Sobre los presupuestos...cit.", p. 790 y s.

⁵ Cfr., sobre todo ello, entre otros, **Martos Núñez, J.A.**, *Derecho...cit.*, p. 238; **Rodríguez Mourullo, G.**, "Los delitos...cit.", p. 714; **Tiedemann, K.**, "Delitos contra el orden económico", en *AA.VV.*, *La reforma...cit.*, p. 172; *Poder...cit.*, p. 32 y s.; *Lecciones...cit.*, p. 234 y ss.; **Viladás Jené, C.**, "Propuesta...cit.", p. 731.

⁶ Cfr. **Tiedemann, K.**, "Delitos...cit.", p. 172; *Poder...cit.*, p. 32; *Lecciones...cit.*, p. 235.

favorables a la integración de estos ilícitos en el CP⁷ o en determinadas leyes penales especiales⁸. Junto a ellos se han apuntado, por uno y otro sector doctrinal, razonamientos adicionales dignos de mención. La localización en el CP fue defendida porque podría permitir una mejor coordinación de los tipos con las reglas generales contenidas en el Libro I del Código, y porque eludiría el riesgo de acabar convirtiendo los delitos tributarios en ilícitos de mera desobediencia, que se caracterizan por una pérdida de la referencia al bien jurídico protegido⁹. Por el contrario, la inserción en la legislación penal especial se veía como la solución para evitar que se hiciesen patentes contrastes difícilmente comprensibles entre el delito de defraudación tributaria y otros clásicos ilícitos patrimoniales, en cuestiones como el límite cuantitativo de tipicidad o el marco de penalidad aplicable; asimismo se apuntaba como solución de política legislativa que

⁷ Cfr., de esta opinión, **Fernández Cuevas, A.**, "El delito fiscal en la Ley 50/1977", en AA.VV., *Medidas urgentes de reforma fiscal*, vol. I, Madrid, 1977, p. 301; **Ferré Olivé, J.C.**, "Delitos...cit.", p. 54; **Gómez Rivero, M.C.**, *El fraude...cit.*, p. 121 y ss.; **Moreno Cánoves, A./Ruiz Marco, F.**, *Delitos...cit.*, p. 423; **Muñoz Conde, F.**, "Delincuencia económica: estado de la cuestión y propuestas de reforma", en AA.VV., *Hacia...cit.*, p. 272; **Pérez Royo, F.**, *Los delitos...cit.*, p. 50 y ss.; **Tiedemann, K.**, *Lecciones...cit.*, p. 235.

⁸ Han sustentado esta opinión **Calderón Cerezo, A.**, "Efectos penales de la regularización tributaria (Un análisis del art. 305.4 del Código Penal)", en *Gaceta Fiscal*, nº 160, 1997, p. 201 y s.; **Fernández Albor, A.**, *Estudios sobre criminalidad económica*, Barcelona, 1978, p. 106 y ss.; **Martínez Pérez, C.**, *El delito fiscal*, Madrid, 1982, p. 191 y ss.; "El delito...cit.", en AA.VV., *Comentarios...cit.*, p. 238 y ss.; **De la Peña Velasco, G.**, *Algunas consideraciones sobre el delito fiscal*, Murcia, 1985, p. 34; **Pérez Royo, F.**, "La represión del fraude tributario y el nuevo delito fiscal", en AA.VV., *Medidas...cit.*, p. 364; **Rodríguez Mourullo, G.**, "El nuevo...cit.", en *Revista Española de Derecho Financiero y Tributario*, p. 707 y s.; **Serrano Gómez, A.**, *Derecho...cit.*, p. tomo II, p. 583.

Incidentalmente **Rodríguez Ramos, L.**, "La protección...cit.", p. 780 y ss. defendió la integración de los delitos contra la Hacienda Pública, junto a la generalidad de los delitos laborales, en una ley penal especial en la que se cobijasen al lado de las infracciones administrativas en la materia.

⁹ Cfr. **Gómez Rivero, M.C.**, *El fraude...cit.*, p. 123, -quien añade que la localización en el CP, gracias a la mayor publicidad que da al delito, dificultaría la viabilidad de las alegaciones de error de prohibición-; **Muñoz Conde, F.**, "Delincuencia...cit.", p. 272.

habilitaría la previsión de una eficaz regulación del principio *non bis in idem*, y la de normas procedimentales para la mejor aplicación de los preceptos, al tiempo que promovería una adecuación de las categorías dogmáticas de la teoría jurídica del delito a las particulares circunstancias de estos ilícitos¹⁰.

El debate sobre la ubicación legislativa de los delitos económicos -cuestión nada baladí, puesto que la opción tomada puede tanto incidir significativamente en la interpretación de la norma como condicionar su aplicabilidad- no puede considerarse cerrado. Ambos sectores doctrinales han aportado argumentos merecedores de atención, y no cabe probablemente afirmar que alguna de las dos alternativas haya superado dialécticamente a la otra.

Con todo, una ponderación de las argumentaciones expuestas por los autores puede llevar a aconsejar una de las soluciones en liza. En este sentido, desde una perspectiva propiamente abstracta, ajena todavía a la consideración de los lugares que en la actualidad ocupan los ilícitos económicos en vigor, podría observarse que no parece que las razones vinculadas a la complejidad de la interpretación del tipo, o a la necesaria coordinación con las correspondientes infracciones laborales posean un peso suficiente como para dar preferencia a la alternativa de la legislación penal especial. La fuerza de tales fundamentaciones seguramente decae ante la necesidad de posibilitar que un injusto novedoso, y lastrado por todas las circunstancias que dificultan la aplicación práctica de los delitos económicos, pueda ser, mediante su asiento en el CP, mejor conocido y percibido como un ilícito propiamente criminal por parte de la ciudadanía, y sea objeto de una mayor atención doctrinal. La inclusión en el cuerpo normativo general probablemente redundará en una intensificación de los efectos preventivo-generales de la norma y, en suma, en una mejora de su eficacia.

¹⁰ Cfr. **Martínez Pérez, C.**, *El delito fiscal...*cit., p. 191 y s.; *"El delito..."*cit., en **AA.VV.**, *Comentarios...*cit., p. 240; **Rodríguez Mourullo, G.**, *"El nuevo..."*cit., en *Revista Española de Derecho Financiero y Tributario*, p. 707 y s.

Esta conclusión se refuerza desde una consideración de los concretos textos normativos de Seguridad Social en que hipotéticamente podría cobijarse el tipo penal.

En primer lugar, la inserción en la normativa reguladora de la obligación de cotización sin duda allanaría la labor hermenéutica y clarificaría el contenido de la prohibición penal. Sin embargo, la opción se muestra como dudosamente viable, puesto que la regulación del régimen jurídico de este deber empresarial se extiende por buen número de normas de diferente rango (leyes, reglamentos, órdenes ministeriales), que generalmente se ocupan también de otras materias jurídico-laborales, y a las cuales es necesario acudir en el caso concreto para determinar la tipicidad de la conducta. Sólo el RGR, el RGCL y la O. de 22 de febrero de 1996 contienen una regulación general de la obligación de cotización -que evitaría tener que reproducir el tipo en otra norma sectorial- suficientemente desarrollada como para constituir sedes útiles a efectos exegeticos. No obstante, su carácter reglamentario y, secundariamente, la mutabilidad inherente al mismo impiden que estas normas puedan constituir una verdadera alternativa frente a la localización en el CP. La LGSS, por su parte, se ve inhabilitada por el hecho de que su regulación del deber de cotización es excesivamente esquemática, y sólo se concreta en relación con el Régimen General de la Seguridad Social.

En segundo lugar, cabría plantear la integración del delito de defraudación contributiva en la ley reguladora de las infracciones administrativas en materia de Seguridad Social, lo que, como se ha indicado, presumiblemente conduciría a una mejora de la coordinación entre ambos géneros de ilícitos, a una fecunda reflexión sobre los criterios que deben determinar en este ámbito la elevación de una infracción al rango penal, y al establecimiento de reglas procedimentales diseñadas para optimizar la aplicación práctica de los preceptos, particularmente en materia de *non bis in idem*. Esa ley es, actualmente, la LISOS, la cual, partiendo de una situación de preocupante dispersión normativa, surgió en su momento con la intención de proceder a una codificación de las infracciones administrativas encuadradas en el marco de las relaciones

laborales¹¹, buscando con ello perfeccionar este sector del Derecho Administrativo sancionador. Ahora bien, la LISOS como hipotética sede legislativa del delito objeto de estudio presenta serios inconvenientes, que la convierten en una posibilidad desechable. Por una parte, se trata de una norma que no sólo regula las infracciones contra la obligación de cotización o, más en general, las infracciones en materia de Seguridad Social, sino que recoge la gran mayoría de los ilícitos administrativos que surgen en el desarrollo de las relaciones laborales. La relación del injusto de defraudación a la Seguridad Social con gran parte de estos ilícitos de la LISOS se limita a esa endeble nota común de residencia en el marco de las relaciones laborales. Por otra parte, ninguno de los delitos que conforman el Derecho Penal del trabajo ha sido ubicado en la LISOS, con lo que cobijar en la misma el injusto analizado constituiría una solución insólita, carente por ello de su ya cuestionable razón de ser. Pero es que, aunque en el futuro pudiera decidirse la reconducción de los delitos laborales hacia la ley sancionadora social, reconvertida de este modo en un código completo de infracciones administrativas y penales, el injusto de defraudación contributiva no debería acompañarles en este camino. Y ello porque éste sólo comparte con los delitos del vigente título XV CP notas en cierta medida epidérmicas, pero les separan una naturaleza y unas perspectivas de tutela distintas. En efecto, los delitos laborales, unificados en un título propio en el CP 1995, detentan un bien jurídico categorial común: los derechos de los trabajadores¹², contemplados como miembros de un colectivo o clase social¹³. Por el contrario, en el

¹¹ Sobre ello, cfr., por todos, **Oliet Pala, B.**, "Infracciones...cit.", p. 25 y s.; **Del Rey Guanter, S.**, *Potestad...cit.*, p. 155 y ss. Este objetivo de codificación parece haber sido tácitamente marginado, en la medida en que con posterioridad a la aparición de la LISOS está tomando cuerpo de nuevo, y de forma paulatina, la dispersión normativa en esta materia.

¹² Vid., por todos, **Carbonell Mateu, J.C./González Cussac, J.L.**, en **Vives Antón, T.S.(coord.)**, *Comentarios...cit.*, tomo II, p. 1545; **Ferré Olivé, J.C.**, "Delitos...cit.", p. 50.

¹³ Cfr. **Bajo Fernández, M.**, "Delitos...cit.", p. 115; **Carbonell Mateu, J.C./González Cussac, J.L.**, en **Vives Antón, T.S.(coord.)**, *Comentarios...cit.*, tomo II, p. 1545; en **Vives Antón, T.S. y Otros**, *Derecho...cit.*, p. 553; **Muñoz Conde, F.**, *Derecho...cit.*, 11ª ed., p. 289;

injusto del art. 307 CP la defensa del sistema de Seguridad Social y, en concreto, el control de cumplimiento efectivo y puntual de las obligaciones empresariales contribuyen a la garantía de los derechos de los trabajadores, pero sólo como consecuencia indirecta de la perspectiva de protección adoptada por la norma¹⁴. El objetivo de tutela del mismo, más bien, se refiere de forma directa al patrimonio de la Seguridad Social, y se inscribe en el ámbito de protección del orden económico. Por ello, la ubicación sistemática del delito junto a los ilícitos contra los derechos de los trabajadores llevaría a desnaturalizar en gran medida su objeto de tutela, y podría acarrear la desorientación de las interpretaciones del tipo.

A lo hasta ahora expuesto se añade todavía un último argumento relevante, que reafirma definitivamente el apoyo a la decisión localizadora tomada por el legislador de 1995. Se trata del hecho de que el CP actual, a diferencia del anterior, cuenta con una completa y extensa regulación de los delitos económicos, agrupados en su título XIII. La inexistencia antaño de un título semejante fue una de las razones esgrimidas por algunos especialistas¹⁵ para sostener la inclusión de los delitos tributarios en una ley penal especial. Esa carencia ha desaparecido, y hoy parece más adecuado integrar el delito de defraudación a la Seguridad Social, en aras a la mejor indagación del objeto de tutela, en el lugar en el que se recogen los injustos que, como aquél, están preordenados a la defensa genérica del orden económico. Los intereses de conocimiento del delito y de su percepción como un ilícito criminal, y la inexistencia de una sede idónea en el actual panorama de la legislación de Seguridad Social no hacen sino corroborar esta

Valle Muñiz, J.M./Villacampa Estiarte, C., en Quintero Olivares, G. y Otros, *Comentarios a la Parte...cit.*, p. 808.

¹⁴ Cfr., en un sentido coincidente, Rodríguez-Piñero Royo, M./Quintanar Díez, M., "El delito...cit.", p. 141.

¹⁵ Cfr., en esta línea de pensamiento, Martínez Pérez, C., *El delito fiscal...cit.*, p. 191; Rodríguez Mourullo, G., "El nuevo...cit.", en *Revista Española de Derecho Financiero*, p. 707 y s.

consideración.

El análisis de la ubicación legislativa del delito contra la Seguridad Social abre paso a la segunda reflexión antes enunciada: la relativa a la colocación sistemática escogida por el legislador dentro del CP.

Como se ha reiterado en diversas ocasiones, el delito del art. 307 CP conforma junto con los injustos tributarios -delitos de defraudación a la Hacienda Pública estatal, de defraudación a la Hacienda de la Unión Europea, de fraude de subvenciones estatales, de fraude de subvenciones de la Unión, y de incumplimiento de obligaciones contables (artículos 305, 306, 308, 309 y 310, respectivamente)- el Título XIV del Libro II del actual CP, titulado "*De los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*". En los escasos meses en que el delito estudiado estuvo incluido en el anterior CP, antes de la derogación del mismo, formó parte, como art. 349 bis, de un título similar, rubricado como "*Delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*". - Título VI del Libro II-, en el que también se integraban los tres ilícitos tributarios entonces existentes (delitos de defraudación tributaria [art. 349], de fraude de subvenciones [art. 350] y de incumplimiento de obligaciones contables [art. 350 bis]).

Antes de la tipificación del delito de defraudación a la Seguridad Social por L.O. 6/1995, ese título VI del CP precedente estaba ocupado, desde 1985, por los tres injustos citados. De este modo, no sólo se articuló la tipificación del ilícito de fraude contributivo a través de la ley de reforma de los delitos contra la Hacienda Pública, sino que la norma penal aprobada fue a incorporarse al título que había venido recogiendo estos delitos.

Mediante la tramitación y posterior ubicación conjunta de ambos grupos de delitos, el Proyecto de la futura L.O. 6/1995 acometió el establecimiento de normas de protección penal del patrimonio global del Estado, frente a un importante volumen de fraude que ha venido socavando de forma continuada los recursos públicos¹⁶. La ubicación sistemática elegida para el delito de defraudación contributiva fue justificada por los redactores del

¹⁶ Cfr. Rodríguez-Piñero Royo, M./Quintanar Díez, M., "*El delito...*cit., p. 171 y s.

Proyecto de ley en virtud de las evidentes similitudes existentes entre los bienes jurídicos protegidos en este ilícito y en los injustos tributarios¹⁷.

Multitud de analistas han resaltado la proximidad existente entre el delito de defraudación contributiva y las infracciones penales tributarias, particularmente la de defraudación tributaria¹⁸. Esta proximidad se muestra en circunstancias de todo orden, desde diversos elementos típicos -de modo relevante en relación con el objeto de tutela-, hasta las circunstancias que rodean la comisión de las infracciones o los fines que el sujeto pretende con las mismas, y se manifiesta expresivamente incluso en el hecho de que los textos de los arts. 305 y 307 CP son en su mayor parte idénticos. La estrecha relación que une a los dos grupos de injustos se hace patente también en la circunstancia de que ambos comparten la caracterización de delitos económicos y, en la medida en que protegen el sector del orden económico que regula la intervención estatal en la economía, pueden ser conceptuados como delitos económicos en sentido estricto¹⁹.

¹⁷ Cfr. *Memoria...cit.*, p. 12.

Pérez Manzano, M./Mercader Uguina, J.R., "El delito...cit.", en AA.VV., *Comentarios...cit.*, p. 171 y s., por su parte, han apuntado que el legislador, mediante la aproximación de tales grupos de ilícitos, ha pretendido legimitar el delito contra la Seguridad Social por medio de la legitimación de los delitos tributarios; lo cual, habida cuenta además de la tendencia a incrementar la financiación de la Seguridad Social con cargo a los Presupuestos Generales del Estado, muestra la innegable vinculación entre la protección de los patrimonios de la Hacienda Pública y de la Seguridad Social.

¹⁸ Puede confrontarse, por todos, **Martínez-Buján Pérez, C.**, *Derecho Penal económico. Parte Especial...cit.*; **Valle Muñiz, J.M.**, "art. 307...cit.", p. 769; "La criminalización...cit.", en *Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales*, p. 711; **De Vicente Martínez, R.**, *Delitos...cit.*, p. 227 y ss.

Aparicio Pérez, A., "Los delitos...cit.", p. 17, ha llegado incluso al extremo de contemplar el delito contra la Seguridad Social como una de las variantes del delito de defraudación tributaria.

¹⁹ Sobre la consideración de los ilícitos penales tributarios como delitos económicos en sentido estricto, cfr., por todos, **Martínez Pérez, C.**, *El delito fiscal...cit.*, p. 211; "Teoría general de los delitos contra la Hacienda Pública", en AA.VV., *Comentarios...cit.*, tomo VII, p. 214 y s. Sobre la misma caracterización en el delito de fraude a la Seguridad Social cfr. **Gómez Rivero, M.C.**, *El fraude...cit.*, p. 18; **Moreno Cánoves, A./Ruiz Marco, F.**, *Delitos...cit.*, p. 472 y s.; **Muñoz Conde, F.**, "Cuestiones dogmáticas básicas en los delitos económicos", en *Revista Penal*, nº 1,

No obstante, los nexos de conexión no permiten obviar los significativos elementos de divergencia que separan a ambos grupos de delitos. La parte principal de las divergencias ha sido ya puesta de manifiesto en el momento de analizar la posibilidad de cobijar los fraudes contributivos en el seno del ilícito de defraudación tributaria²⁰. De entre ellas cabe destacar, como cuestión más relevante en este punto, que los ilícitos penales tributarios (con las diferencias propias entre ellos) y el delito de defraudación contributiva constituyen instrumentos de tutela de bienes jurídicos sin duda relacionados, pero diversos. Si se considera el papel que juega el bien jurídico como criterio rector capital en la ubicación sistemática de los tipos²¹, ello abriría ya una línea de posible disensión con la actual localización unitaria e indiferenciada en el Título XIV de los dos grupos de delitos citados. La discrepancia se incrementa si se repara en que, si bien en el área del sujeto pasivo la proximidad entre ilícitos es muy notable, en lo que se refiere al sujeto activo y al ámbito social de aparición del delito la divergencia es evidente, puesto que el fraude a la Seguridad Social es casi exclusivamente un injusto que surge en el marco del desarrollo de la actividad empresarial, mientras que el delito fiscal por antonomasia -el del art. 305 CP- se extiende en su vertiente activa a un conjunto mucho mayor de sujetos, no caracterizados por esa dedicación profesional. A ello se suma, mostrando la localización elegida como abiertamente criticable, la constatación de que, desde una perspectiva global del Derecho Penal económico, resulta difícil agrupar los ilícitos de referencia en una categoría homogénea de delitos económicos, al margen de su mencionada residencia común en la excesivamente genérica de injustos económicos

1997, p. 68 y 70; Pérez Manzano, M./Mercader Uguina, J.R., "El delito...cit., en Relaciones Laborales, p. 21; "El delito...cit., en AA.VV., Comentarios...cit., p. 182.

²⁰ Vid. el apartado IV.1.1.

²¹ Sobre esta función sistemática (o clasificatoria) del concepto de bien jurídico protegido, vid. Angioni, F., *Contenuto e funzioni del concetto di bene giuridico*, Milano, 1983, p. 11 y ss.; Cobo del Rosal, M./Vives Antón, T.S., *Derecho...cit.*, p. 298; Jescheck, H.-H., *Tratado...cit.*, vol. I, p. 353; Luzón Peña, D.-M., *Curso...cit.*, p. 328 y s.

en sentido estricto. Esta heterogeneidad de los delitos objeto de atención se hace patente en buena parte de las propuestas de clasificación de este sector del Derecho Penal estructuradas por los especialistas²².

En resumen, de esta relación bifronte de conexión y diferenciación que une al ilícito de defraudación contributiva con los delitos contra la Hacienda Pública probablemente cabría concluir que los dos grupos de infracciones deberían ser integrados en un mismo título, pero en capítulos diversos²³.

Con todo, esta conclusión ha de ser necesariamente provisional en el análisis sobre la ubicación sistemática del delito del art. 307, ya que en este punto quizás tiene tanto interés la valoración de las demás alternativas que racionalmente podía haber adoptado el legislador como la reflexión sobre la opción efectivamente tomada.

Tales alternativas aparecían ya insinuadas en las localizaciones escogidas en el PLOCP 1980 y en la PANCP 1983. En ambos proyectos el injusto se encontraba recogido

²² Diversas propuestas de sistematización de las figuras del Derecho Penal económico separan los delitos analizados en apartados distintos.

De este modo, **Otto, H.**, *"Konzeption und Grundsätze des Wirtschaftsstrafrechts (einschliesslich Verbraucherschutz)"*, en *Zeitschrift für die gesamte Strafrechtswissenschaft*, 96 (1984), p. 351 y s., sitúa los ilícitos tributarios en el apartado de "protección de la economía financiera pública" y los delitos contra la Seguridad Social en el de "protección de la economía empresarial". **Kaiser, G.**, *"La lucha..."* cit., p. 179, encuadra los delitos fiscales y el fraude de subvenciones en el ámbito de la "protección de la economía financiera del Estado" y las infracciones contra la Seguridad Social en el de "protección de la colectividad". Por su parte, **Tiedemann, K.**, *Lecciones...* cit., p. 37 y ss., ubica los delitos contra la Seguridad Social en un amplio apartado rubricado como "Marco político-económico de la actividad empresarial" y dota a los ilícitos tributarios de un apartado propio, el de "Hacienda Pública".

Por el contrario, **Arroyo Zapatero, L.**, *"Actualidad político-criminal del Derecho Penal económico en España"*, en **Arroyo Zapatero, L./Tiedemann, K. (ed.)**, *Estudios...* cit., p. 20 y s.; *"Delitos socioeconómicos"*, en **AA.VV.**, *Estudios sobre el Código Penal de 1995 (Parte Especial)...* cit., p. 363, propone una clasificación en la que fraudes fiscales y fraudes a la Seguridad Social se integran en el mismo epígrafe: "Protección de los elementos esenciales del orden económico constitucional".

²³ **Pérez Manzano, M./Mercader Uguina, J.R.**, *"El delito..."* cit., en **AA.VV.**, *Comentarios...* cit., tomo XVIII, p. 185, se han pronunciado genéricamente a favor de la ubicación junto a los delitos contra la Hacienda Pública.

en el título de los delitos económicos, dentro de un capítulo que aglutinaba no sólo a otros ilícitos contra la Seguridad Social sino también al núcleo de los delitos laborales; en la segunda de las propuestas la creación de dos secciones dentro del capítulo separaba a estos últimos de la infracción estudiada²⁴.

La inserción de los delitos laborales en el área de los injustos económicos fue objeto de acertadas críticas²⁵, que llamaban la atención sobre la distinta naturaleza de las dos especies de delitos, toda vez que los ilícitos laborales no pretenden la salvaguarda del orden económico en sentido estricto, sino fundamentalmente la protección de los derechos de los trabajadores. En consecuencia, descartada la posibilidad de establecimiento junto a los delitos laborales en el título de los injustos económicos, cabe detenerse en la revisión de dos ámbitos de ubicación del tipo de fraude contributivo.

El primero sería el de los delitos laborales, y en concreto en el CP 1995, el del título XV, referido a ellos. La consideración que merece tal solución ha sido apuntada y, en gran medida, desarrollada más arriba. Recogiendo los argumentos ya expuestos, puede afirmarse que no es ésta la localización adecuada para la norma penal protectora del patrimonio de la Seguridad Social. El prisma de tutela de los delitos contra los derechos de los trabajadores es de corte primordialmente individualista, por cuanto se dirige a la defensa del sujeto más débil de la relación laboral. La ubicación junto a estos ilícitos de

²⁴ Como es sabido, en el PLOCP 1980 las infracciones de elusión contributiva y de apropiación empresarial de la cuota obrera formaban parte del capítulo V -"Delitos cometidos con ocasión de las relaciones laborales"- del controvertido título VIII, denominado "Delitos contra el orden socio-económico". En la PANCP 1983 el único delito de omisión contributiva abría la sección segunda -"Los delitos relativos a la Seguridad Social y a la contratación de trabajadores"- del capítulo III -"De los delitos laborales"- del título XII, que llevaba por rúbrica "De los delitos socioeconómicos".

²⁵ Cfr. Barbero Santos, M., "Los delitos contra...cit., p. 159; Jové Jané, J./Morales Prats, F., "La protección...cit., p. 520 y s.; Muñoz Conde, F., "La ideología...cit., p. 120; Rodríguez Mourullo, G., "Los delitos...cit., p. 712; Rodríguez Ramos, L., "La protección...cit., p. 780 y s.

Defendían, por el contrario, la ubicación desacreditada, Ayala Gómez, I., "Observaciones...cit., p. 38; Quintero Olivares, G., "Delitos...cit., p. 578.

un tipo, como el de fraude contributivo, que posee una perspectiva de tutela tan diversa²⁶, no dejaría de acarrear, a pesar del parentesco que le une a ellos, una desvirtuación del objeto jurídico del delito, con el consiguiente peligro de malinterpretación de la norma, y probablemente conduciría a un desaconsejable abandono del acerbo dogmático desarrollado por los tratadistas del Derecho Penal económico.

La segunda de las localizaciones dignas de consideración es la que ofrece el ámbito de los ilícitos económicos, recogidos, junto a los *delitos contra el patrimonio*, en los catorce capítulos del título XIII CP 1995. La ubicación en un título similar había sido ya defendida en relación con los delitos contra la Hacienda Pública por la doctrina²⁷, incluidos especialistas que en su momento -ante la ausencia de un título en el CP de estas características- recomendaron el recurso a la legislación penal especial. Es ésta también una solución acogida por los analistas del delito de fraude contributivo que se han ocupado del tema²⁸.

²⁶ **Bueno Arús, F.**, "La protección...cit., p. 588, ha puesto de manifiesto que los delitos contra la Seguridad Social se encuentran por su naturaleza más vinculados a los ilícitos contra la Hacienda Pública que a los laborales. Por su parte, **Valle Muñiz, J.M.**, "art. 307...cit., p. 769; "La criminalización...cit., en AA.VV., Delitos...cit., p. 176; "La criminalización...cit., en Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales, p. 711, entiende que la ubicación del art. 307 junto a las infracciones penales tributarias demuestra que aquel precepto trasciende la tutela de los derechos de los trabajadores. Cfr., en un sentido cercano, **Quintero Olivares, G.**, "Los delitos...cit., p. 76.

²⁷ Cfr., expresamente, **Bacigalupo, E.**, "El delito fiscal en España", en Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid, nº 56, 1979, p. 83; **Bajo Fernández, M.**, Derecho...cit., p. 556; **Martínez Pérez, C.**, El delito fiscal...cit., p. 215; **Moreno Cánoves, A./Ruiz Marco, F.**, Delitos...cit., p. 423 y s.; **Pérez Royo, F.**, "La represión...cit., p. 363 y s.; **Rodríguez Devesa, J.M./Serrano Gómez, A.**, Derecho Penal español. Parte Especial...cit., 18ª ed., p. 576 y s.; **Rodríguez Mourullo, G.**, "El nuevo...cit., en Revista Española de Derecho Financiero, p. 707.

²⁸ Cfr. **Jové Jané, J./Morales Prats, F.**, "La protección...cit., p. 520 y s.; **Rodríguez Devesa, J.M./Serrano Gómez, A.**, Derecho Penal español. Parte Especial...cit., 18ª ed., p. 576 y s.; **De Vicente Martínez, R.**, "Los delitos contra la Seguridad Social en el Proyecto...cit., p. 1150 y s. Cfr. también, en el mismo sentido, **Martínez-Buján Pérez, C.**, Derecho...cit., p. 55, 57 y 80.

Ciertamente, el título XIII parece la ubicación sistemática idónea, dentro del actual CP, para la tipicidad estudiada²⁹. Como se ha indicado, la figura del art. 307 CP no forma parte verdaderamente de los delitos contra los derechos de los trabajadores, sino que su ámbito propio es el de los ilícitos contra el orden socioeconómico en sentido estricto.

Sin perjuicio de una posterior pormenorización del correspondiente análisis, puede avanzarse que la norma está preordenada al desarrollo de una doble línea de tutela: la protección directa del patrimonio de la Seguridad Social (y adicionalmente de los intereses patrimoniales del INEM y del FOGASA) y la protección indirecta de las funciones de las cotizaciones en el marco de los objetivos y fines del sistema de la Seguridad Social³⁰. De este bifronte objetivo de tutela se infiere la caracterización del tipo como delito económico. Concretando más esta naturaleza, puede afirmarse que se inscribe entre los delitos económicos en sentido estricto³¹, toda vez que se ajusta a la definición de tal especie de ilícitos: infracciones jurídico-penales que lesionan o ponen

²⁹ **Boix Reig, J.**, "Aspectos de la nueva regulación del delito fiscal", en AA.VV., *Delitos...cit.*, p. 265 y s., encuentra las razones de la autonomía sistemática que supone para los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social su exclusión del título XIII en el bien jurídico afectado y en las peculiaridades de las estructuras típicas y de las dinámicas comisivas. **Quintero Olivares, G.**, "Título XIII", en **Quintero Olivares, G. y Otros**, *Comentarios al Nuevo Código Penal*, Pamplona, 1996, p. 1087, fundamenta tal exclusión en el hecho de que los delitos económicos que se ubican en el título XIII son los que plantean una fricción conceptual con los delitos patrimoniales, con lo que su ubicación conjunta evita la aparición de problemas interpretativos y, en concreto, la concurrencia de indeseados concursos ideales. **Martínez-Buján Pérez, C.**, *Derecho...cit.*, p. 80 y s., rechaza la virtualidad explicativa de este último planteamiento.

³⁰ Cfr., en este sentido, **Boix Reig, J./Mira Benavent, J.**, en **Vives Antón, T.S. (coord.)**, *Comentarios...cit.*, tomo II, p. 1490; **Boix Reig, J.**, en **Vives Antón, T.S. y Otros**, *Derecho...cit.*, p. 527; **Martínez-Buján Pérez, C.**, *Los delitos...cit.*, p. 82 y s. Cfr. igualmente, destacando esta doble línea de tutela, sin entrar en la mayor o menor inmediatez de la protección, **Dolz Lago, M.-J.**, "El nuevo...cit.", p. 101 y s.; **Martínez Lucas, J.A.**, "Estudios...cit.", p. 516 y s.; **Páramo Montero, P.**, *Responsabilidad...cit.*, 2ª ed., p. 113.

³¹ Cfr., de esta opinión, **Gómez Rivero, M.C.**, *El fraude...cit.*, p. 18; **Martínez-Buján Pérez, C.**, *Derecho...cit.*, p. 72; **Moreno Cánoves, A./Ruiz Marco, F.**, *Delitos...cit.*, p. 472 y s.; **Pérez Manzano, M./Mercader Uguina, J.R.**, "El delito...cit.", en *Relaciones Laborales*, p. 21; "El delito...cit.", en AA.VV., *Comentarios...cit.*, p. 182.

en peligro el orden económico, concebido como regulación de la intervención estatal en la economía de un país³².

El sistema de Seguridad Social, durante las décadas de su conformación y desarrollo, ha sido llamado a cumplir un conjunto de funciones capitales para el sistema económico: la asistencia y el otorgamiento de prestaciones a la ciudadanía ante situaciones de necesidad³³, la redistribución de la riqueza desde los beneficios empresariales y las rentas salariales hacia las rentas del grueso de la población laboralmente pasiva, el restablecimiento del equilibrio producción-consumo alterado por el paro, la jubilación, etc., la mitigación de factores de tensión social, la canalización del ahorro y la inversión³⁴; ha servido, en suma, como valioso instrumento de política económica gestionado directamente por el Estado.

En consecuencia, la Seguridad Social constituye, por sus funciones, una institución básica del orden económico, más en concreto, del orden económico en sentido estricto. Como mero ejemplo de la evidente e indiscutida consideración del sistema de Seguridad Social como mecanismo de intervención del Estado en la economía puede citarse la conceptualización que realiza ALMANSA PASTOR³⁵ de la institución: "...a través de la

³² Definición acogida en la doctrina española, entre otros, por Bajo Fernández, M., *Derecho...* cit., p. 42; Bajo Fernández, M./Suárez González, C., en Bajo Fernández, M./Pérez Manzano, M./Suárez González, C., *Manual...* cit., p. 563. Cfr., en sentido coincidente, Martínez-Buján Pérez, C., *Derecho...* cit., p. 33; Tiedemann, K., "El concepto de Derecho económico, de Derecho penal económico y de delito económico", en Cuadernos de Política Criminal, n° 28, 1986, p. 73 y s.

³³ Dicción casi literal del art. 41 CE.

³⁴ Cfr. Alarcón Caracuel, M.R./González Ortega, S., *Compendio...* cit., p. 31, quienes citan algunas de estas funciones.

³⁵ Almansa Pastor, J.M., *Derecho...* cit., p. 63. Palomeque López, M.C., "Los derechos..." cit., p. 310 y 313 afirma también paradigmáticamente que el hecho de que el art. 41 CE mencione por dos veces el adjetivo "público", calificando a "poderes" y "régimen", significa que "...la protección social del ciudadano en que la Seguridad Social consiste es una función típica y exclusiva del Estado...". Contempla también a la Seguridad Social como una institución

Seguridad Social el Estado español garantiza protección individual y la progresiva elevación del nivel de vida en los órdenes sanitario, económico y cultural". Todo ello no hace sino corroborar la caracterización previamente avanzada: el ilícito de defraudación a la Seguridad Social, como infracción penal que afecta al patrimonio de la institución y a las funciones desarrolladas por el mismo, constituye un delito económico en sentido estricto.

La naturaleza del delito de fraude contributivo evidencia la necesidad de integrarlo en el título XIII CP, espacio ocupado por los injustos que comparten con aquél su catalogación como delitos económicos. El hecho de que, tras los varios lustros de gestación de la reforma penal, en el nuevo cuerpo legal se haya articulado un título de infracciones criminales contra el orden socioeconómico, dota a esta opción localizadora, recomendable en todo caso, de un espacio idóneo para hacerla efectiva.

La ubicación en el título XIII contribuiría a optimizar la comprensión del objeto de tutela de la norma, particularmente de su trascendencia supraindividual -lo cual, en todo caso, redundaría en la perfección de la exégesis del tipo-, y coadyuvaría a delimitar con precisión la relación del art. 307 CP con otros ilícitos económicos. Por otra parte, disiparía cualquier posible duda sobre el útil empleo en el análisis hermenéutico del tipo, de los materiales y elaboraciones desarrolladas tanto en materia dogmática como político-criminal por los tratadistas del Derecho Penal económico.

La integración del delito de defraudación contributiva en el título de los ilícitos contra la Hacienda Pública tenía sentido y resultaba adecuada en el marco de la estructuración sistemática del anterior CP 1944/1973. No obstante, esta debía ser una localización provisional, adoptada en el contexto marcado por la vigencia de un código cercano ya a su derogación y por la inminente promulgación de un cuerpo legal que

acogería un completo título de delitos económicos³⁶. Como es sabido, la solución tomada por el legislador fue finalmente distinta de la que razonablemente cabía esperar. Los titubeos y las indecisiones marcaron la singladura particular de este conjunto de delitos en el proceso de debate parlamentario del CP 1995³⁷, en el curso del cual pasaron de situarse primigeniamente al margen del código, entre los restos vigentes del cuerpo legal anterior, a ser transferidos en bloque, con el añadido de inéditos delitos contra la Hacienda de la Unión Europea, a la estructura sistemática de nuevo cuño articulada por el CP 1995. El hecho de que el debate de tramitación se refiriese en este caso exclusivamente a la ubicación normativa (CP-ley penal especial) de los delitos, pero soslayase la discusión del texto de las normas y de su concreta localización sistemática dentro del nuevo código, ha dado como resultado la permanencia del injusto de defraudación contributiva y de los delitos contra la Hacienda Pública en un título que, si bien tenía pleno sentido en el panorama normativo previo, debería ir hoy hacia su conversión en nuevos capítulos del título XIII CP 1995.

Pudo haber pesado en la traslación incólume del anterior título VI -configuración sistemática incluida- al CP 1995 la voluntad de las fuerzas parlamentarias, especialmente preocupadas por la búsqueda del consenso en el debate de tan trascendental ley, de abstenerse de profundizar en la discusión de ciertas materias, como los delitos contra la Hacienda Pública, que habrían generado serias disensiones entre ellas³⁸. Si bien en aquel

³⁶ Cfr., en esta línea, **Rodríguez Devesa, J.M./Serrano Gómez, A.**, *Derecho Penal español. Parte Especial...*cit., 18ª ed., p. 576 y s.

³⁷ Como se ha indicado previamente, estos delitos se ubicaban, en el inicio de la tramitación del PCP 1994, entre los restos del CP anterior que conservarían su vigencia mediante la exclusión de la correspondiente disposición derogatoria. Durante el debate del proyecto se rechazó una enmienda y se aprobó otra que postulaban la inserción en diferentes puntos del futuro CP 1995. Finalmente, en la discusión en la Ponencia del Senado se aprobó su localización definitiva como título XIV del nuevo código.

³⁸ Esta suerte de acuerdo, al menos tácito, entre los grupos parlamentarios, es mencionado por uno de los protagonistas del debate: **López Garrido, D./García Arán, M.**, *El Código...*cit., p. 37.

momento la prudencia tal vez no tenía por qué haber implicado el carácter intocable de la estructura capitular de los ilícitos, hoy su ubicación sistemática carece de sentido. Con el fin de mejorar la comprensión del tipo, una futura reforma del CP debería insertar el delito de defraudación a la Seguridad Social, en un capítulo propio, dentro del título XIII CP 1995.

VI.2.- TIPO DE INJUSTO.

VI.2.1. Presupuesto.

La realización del delito del art. 307 requiere en primer lugar, como presupuesto ineludible, la existencia de una previa relación jurídica de cotización entre el sujeto activo y la Seguridad Social, en el marco de la cual se desarrollará la defraudación antijurídica³⁹. La existencia de un deber de cotización determina que ciertos incumplimientos fraudulentos del mismo puedan afectar típicamente al bien jurídico protegido. Las

En el caso de la superficialidad del debate sobre los delitos del precedente título VI hay que tener en cuenta, no obstante, que se trataba de infracciones recién reformadas por la L.O. 6/1995.

³⁹ Cfr. Álvarez Moreno, A., "Los delitos...cit., p. 39; Martínez-Buján Pérez, C., *Los delitos...cit.*, p. 80; *Derecho Penal económico. Parte Especial...cit.*; *Memoria...cit.*, p. 18; Moreno Márquez, A.M., "Delitos...cit., p. 43; De Vicente Martínez, R., *Delitos...cit.*, p. 235; *Los delitos contra la Seguridad Social en el Código...cit.*, p. 58 y s.

condiciones en que se establece tal relación obligacional inciden directamente sobre elementos capitales del tipo, como el momento de consumación o la concreta cuantía defraudada y, en particular, determinan los sujetos activo y pasivo del injusto⁴⁰.

La necesidad de una previa obligación de cotización como presupuesto del delito ha llevado a algún autor⁴¹ a afirmar que los comportamientos que, como la omisión del alta de los trabajadores o la falta de presentación de la documentación contributiva, no den lugar, en su opinión, al nacimiento de la relación de cotización, son atípicos.

Frente a esta opinión aislada, la generalidad de la doctrina no ha entendido que de la imprescindible presencia de semejante relación obligatoria quepa deducir la atipicidad de los impagos fraudulentos en supuestos como los de falta de alta de trabajadores o no presentación de los documentos de cotización. Lejos de ello, los autores admiten la tipicidad de los incumplimientos de los denominados "actos de encuadramiento", o del deber de presentación de la documentación, siempre que tales conductas se vean acompañadas de la correspondiente falta de cotización⁴².

Ciertamente, no resulta compatible el planteamiento reseñado, que encuentra en el exigible presupuesto de la conducta un argumento para sustentar la atipicidad de los supuestos en que el sujeto no pone en conocimiento de la Administración de la Seguridad Social la existencia de una relación laboral sujeta a cotización, es decir, de una obligación

⁴⁰ Cfr., sobre ello, **Álvarez Moreno, A.**, *"Los delitos..."* cit., p. 39; **Martínez-Buján Pérez, C.**, *Los delitos...* cit., p. 80; *Derecho Penal económico. Parte Especial...* cit.; **Muñoz Conde, F.**, *Derecho...* cit., 11ª ed., p. 910; **De Vicente Martínez, R.**, *Delitos...* cit., p. 235; *Los delitos contra la Seguridad Social en el Código...* cit., p. 59.

⁴¹ Cfr. **Moreno Cánoves, A./Ruiz Marco, F.**, *Delitos...* cit., p. 475, quienes apostillan que, no obstante, estas conductas pueden ser sancionadas como delitos contra los derechos de los trabajadores.

⁴² Cfr. explícitamente, entre otros, **Valle Muñiz, J.M.**, *"art. 307..."* cit., p. 775 y 777; *"La criminalización..."* cit., en *Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales*, p. 746 y 765; *"La criminalización..."* cit., en *AA.VV.*, *Delitos...* cit., p. 187 y 190; **Gala Durán, C.**, *La responsabilidad...* cit., p. 387.

de cotización. En primer lugar, desde un punto de vista político-criminal ello sería absolutamente desaconsejable⁴³, puesto que se estaría marginando del área punible las conductas que seguramente se presentan con mayor frecuencia en la práctica, y que, sobre todo, son además las que encierran un mayor peligro para el bien jurídico protegido, toda vez que dificultan notablemente el conocimiento de la omisión contributiva por parte de la TGSS. De este modo, el tipo perdería gran parte de su potencialidad como instrumento de tutela, ya que se vería limitado a la sanción de los comportamientos que, por la constancia que de ellos tiene la TGSS, resultan más fácilmente conjurables.

Pero es que, al margen de estas atendibles consideraciones político-criminales, no existe motivo alguno para entender que en los casos mencionados no concurre una relación jurídica de cotización, argumento básico y único de la tesis de atipicidad.

La obligación de cotización es una obligación *ex lege*, lo que implica que sus condiciones y -lo que resulta más relevante en este punto- su propio nacimiento no dependen de la voluntad de los sujetos intervinientes, sino que están determinadas por la ley⁴⁴.

De acuerdo con la legislación de Seguridad Social⁴⁵, la obligación de cotización surge en todos los regímenes con la concurrencia de cualquiera de estas dos circunstancias: la solicitud de afiliación o alta, o el inicio de la prestación de trabajo. Por lo tanto, el comienzo de la realización de una actividad laboral dará lugar al nacimiento de la obligación de cotización, aun sin que se haya visto acompañado por el cumplimiento de los deberes de encuadramiento del empresario y de sus trabajadores. La inobservancia

⁴³ Cfr., de esta opinión, Valle Muñoz, J.M., "art. 307...cit.", p. 775; "La criminalización...cit.", en Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales, p. 746; "La criminalización...cit.", en AA.VV., Delitos...cit., p. 187.

⁴⁴ Entre la doctrina laboralista, cfr., por todos, Blasco Lahoz, J.F./López Gandía, J./Mompalmer Carrasco, M.A., *Curso...cit.*, p. 165 y s.; Martínez Lucas, J.A., *Manual...cit.*, p. 6 y ss.; "La obligación...cit.", p. 747 y s.

⁴⁵ Vid. en concreto los arts. 106.1 LGSS y 12.1 RGCL.

de estos deberes no exime en ningún caso al sujeto responsable de proceder al abono de las cotizaciones. A una conclusión similar se puede llegar en el supuesto en que el deber empresarial desatendido sea el de presentación de los documentos de contribución. En este caso, con independencia de que se hayan cumplimentado o no los deberes de encuadramiento, la existencia efectiva de una relación laboral comporta la vigencia de una obligación de cotización, y la posible tipicidad consiguiente de determinados incumplimientos fraudulentos de la misma.

En consecuencia, carece de fundamento entender que la omisión de los deberes de encuadramiento, o de la presentación de la documentación contributiva implica la inexistencia de la relación obligatoria de cotización y, por lo tanto, de la defraudación ilícita.

VI.2.2.- Bien jurídico protegido y sujeto pasivo.

El grupo de autores que ha estudiado el injusto del art. 307 CP no ha alcanzado un consenso sobre la cuestión del bien jurídico protegido por la norma. Esta disparidad de criterios es en gran medida heredera de la polémica suscitada sobre esta materia en el delito de defraudación tributaria, puesto que el debate sobre el objeto de tutela en el nuevo injusto se ha desarrollado, como era imaginable -habida cuenta de las similitudes entre ambos tipos-, en términos sustancialmente análogos a los defendidos en sede penal-tributaria. En esta situación, la labor de realizar una síntesis de las posiciones hasta ahora expuestas que contribuya a avanzar en la discusión de este interrogante topa no sólo con la traslación en ocasiones excesivamente mimética y carente de matices de los planteamientos mantenidos en relación con el ilícito del art. 305 CP, sino que tropieza

además con algún otro obstáculo. Entre ellos está el hecho de que buena parte de los autores afirman que la conducta prohibida afecta a una pluralidad de intereses jurídicos tutelados, sin concretar en muchos casos cuáles de ellos pueden ser considerados bien jurídico protegido en sentido técnico, cuáles son salvaguardados mediatamente y constituyen meros "motivos" de la criminalización, y cuáles no son más que objetos jurídicos indirectamente perjudicados por el comportamiento típico. Un segundo obstáculo destacable se encuentra en la propia oscuridad de los pronunciamientos doctrinales en la materia, consecuencia tanto del limitado desarrollo expositivo de las tesis, como de la utilización por parte de varios autores de idénticos términos dotándolos de diferente significado.

En relación con la categoría nuclear del injusto estudiada, y dejando por el momento al margen la cuestión del bien jurídico protegido en la modalidad de disfrute indebido de deducciones contributivas -que ha sido objeto de un debate propio- los autores se han dividido, de forma análoga a lo que sucede sustancialmente en el delito de defraudación tributaria⁴⁶, en dos grandes polos, con cierto número de posiciones

⁴⁶ El debate sobre el bien jurídico protegido en el delito de defraudación tributaria ha ido paulatinamente reconduciéndose hacia dos grandes líneas de pensamiento, en las cuales queda hoy enmarcado.

La doctrina mayoritaria ha venido entendiendo que el bien jurídico inmediatamente protegido por el ilícito del art. 305 es el patrimonio de las Haciendas Públicas, centrado en concreto sobre la recaudación tributaria. Esta tutela no se articula desde una perspectiva patrimonial individual, sino desde la consideración de intereses supraindividuales. Más allá del concepto de bien jurídico en sentido técnico, objeto de tutela mediató del tipo, y verdadera *ratio legis* de la norma, serían las funciones del tributo o el orden económico sectorial. Cfr., de esta opinión, entre otros, Ayala Gómez, L., *El delito...* cit., p. 99 y s., y 104 y ss.; Bajo Fernández, M., *Derecho...* cit., p. 556; en Bajo Fernández, M./Pérez Manzano, M./Suárez González, C., *Manual...* cit., p. 606 y s.; Boix Reig, J./Mira Benavent, J., en Vives Antón, T.S. (coord.), *Comentarios...* cit., tomo II, p. 1489 y s.; Boix Reig, J., en Vives Antón, T.S. y Otros, *Derecho...* cit., p. 526 y s.; "Aspectos..." cit., p. 266; Córdoba Roda, J., "El delito fiscal", en Revista Española de Derecho Financiero, nº 15/16, 1977, p. 690; "La nueva ley de delitos contra la Hacienda Pública: principios informadores de la reforma de 1985. El nuevo delito fiscal", en AA.VV., I Jornadas Italo-españolas... cit., p. 12; Martínez Pérez, C., *El delito fiscal...* cit., p. 204 y ss.; "El delito..." cit., en AA.VV., *Comentarios...* cit., p. 243 y ss.; "El bien..." cit., p. 167 y ss.;

intermedias. Uno de los polos está ocupado por las interpretaciones que consideran, con más o menos matices, que el objeto (inmediato) de tutela ha de encontrarse fundamentalmente en el patrimonio de la Seguridad Social. En el otro polo se sitúan los análisis que, aun con diferencias, coinciden en afirmar que en sustancia el bien jurídico reside en la función recaudatoria, en las funciones de las cotizaciones o en las de la propia Seguridad Social. La mayor parte de los especialistas entiende, no obstante, que tanto el haber patrimonial como las funciones desempeñadas por las cotizaciones o por el propio sistema de protección social ocupan -al mismo nivel o en relación de

Los delitos...cit., p. 25; "El delito de defraudación tributaria", en Revista Penal, nº 1, 1997, p. 56 y s.; *Derecho Penal económico. Parte Especial...cit.*; Morales Prats, F., "Acotaciones a la reforma penal en la esfera tributaria: aspectos dogmáticos y político-criminales", en Revista Técnico-laboral, nº 29-30, 1986, p. 4; "art. 305...cit.", p. 723 y s.; Rodríguez Mourullo, G., "El nuevo...cit.", en AA.VV., Comentarios...cit., p. 257; "Algunas consideraciones sobre la reforma del delito fiscal", en AA.VV., Jornadas sobre infracciones tributarias, aspectos administrativos y penales, Madrid, 1988, p. 162. En esta línea se han inscrito también las SSTs de 12/III/1986 (RJA 1462) y 12/V/1986 (RJA 2449).

Minoritaria es la línea "funcionalista", que centra su perspectiva en los procesos y funciones desempeñados por las relaciones jurídicas y los institutos jurídicos del Derecho Tributario. Desde tal presupuesto común, esta línea de pensamiento se bifurca. Por una parte se encuentran los que ven el objeto de tutela en la "función tributaria (o función del tributo)", como actividad administrativa dirigida a la realización del reparto de la carga tributaria o proceso recaudatorio de cada tributo. En esta dirección, cfr. Arroyo Zapatero, L., *Delitos...cit.*, p. 91 y 93; Berdugo Gómez de la Torre, I./Ferré Olivé, J.C., *Todo...cit.*, p. 20; Bustos Ramírez, J., *Manual de Derecho Penal. Parte Especial...cit.*, p. 342; en Boix Reig, J./Bustos Ramírez, J., *Los delitos...cit.*, p. 21 y s.; Pérez Royo, F., *Los delitos...cit.*, p. 65 y ss., y 77 -aunque posteriormente concreta el objeto inmediato de protección en la recaudación correspondiente a cada figura tributaria-; Suárez González, C./Herrera Molina, P., "Delito fiscal y Constitución", en Cuadernos de Política Criminal, nº 45, 1991, p. 774; Suárez González, C., en Bajo Fernández, M./Pérez Manzano, M./Suárez González, C., *Manual...cit.*, p. 607; en Bajo Fernández, M. y Otros, *Compendio...cit.*, p. 597.

Otro subgrupo encuentra el objeto de tutela en el propio instituto jurídico del tributo y, en concreto, en la integración de las funciones que cumple el mismo, esto es, la financiera (o patrimonial), la de justicia y la político-económica. En este grupo, cfr. Gracia Martín, L., "La configuración...cit.", p. 277 y s.; *La infracción de deberes contables y registrales tributarios en Derecho Penal*, Madrid, 1990, p. 76 y ss.; "Nuevas...cit.", p. 200 y ss.; Suárez González, C., "El delito...cit.", p. 104 y s.

preeminencia/subordinación- un espacio en el objeto de protección del tipo⁴⁷.

Los autores agrupados en el primer sector doctrinal, que podría ser etiquetado gráficamente como "patrimonialista", comparten una serie de consideraciones. En primer lugar, coinciden en que una aproximación al injusto del art. 307 CP muestra que el bien jurídico protegido -en sentido técnico- por el tipo es el patrimonio de la Seguridad Social⁴⁸; ello había sido ya puesto de manifiesto por la propia Exposición de Motivos de la L.O. 6/1995⁴⁹, (que, no obstante y como se verá a continuación, lleva a cabo una puntualización de notable relevancia para la delimitación del concreto objeto de tutela⁵⁰).

⁴⁷ El hecho de que la mayoría de los especialistas defiendan la integración en el objeto de tutela tanto de los intereses patrimoniales de la institución como de las funciones de la Seguridad Social, así como el limitado desarrollo de los análisis, convierte en claramente matizable cualquier labor de sistematización de las opiniones doctrinales en torno a aquellas dos grandes líneas de pensamiento.

⁴⁸ Cfr. Agustí i Juliá, J., en Rojo Torrecilla, E. (coord.), *Delitos...cit.*, p. 300; Álvarez Moreno, A., *"Los delitos...cit.*, p. 45; Boix Reig, J./Mira Benavent, J., en Vives Antón, T.S. (coord.), *Comentarios...cit.*, tomo II, p. 1490; Boix Reig, J., en Vives Antón, T.S. y Otros, *Derecho...cit.*, p. 527; Bueno Arús, F., *"La protección...cit.*, p. 588 -en comentario referido a los delitos contra la Seguridad Social de la PANCP 1983-; Dolz Lago, M.-J., *"El nuevo...cit.*, p. 101 y s.; Escobar Jiménez, R., *"El delito...cit.*, p. 1; en AA.VV., *Código...cit.*, p. 1437; Martínez-Buján Pérez, C., *Los delitos...cit.*, p. 83; Martínez Lucas, J.A., *"Estudios...cit.*, p. 516; Del Moral García, A., en AA.VV., *Estudios...cit.*, p. 311; Morillas Cueva, L., en Cobo del Rosal, M. (dir.) y Otros, *Curso...cit.*, p. 865; Páramo Montero, P., *Responsabilidad...cit.*, 2ª ed., p. 113; Piqué Vidal, J., *"Delitos...cit.*, p. 112; Reyes Olea, M.C., *"Consideraciones...cit.*, p. 2; Rodríguez-Piñero Royo, M./Quintanar Díez, M., *"El delito...cit.*, p. 141; Serrano Gómez, A., *Derecho...cit.*, p. 591; y la SAP Sevilla de 13/IX/1996.

De acuerdo con la consideración del patrimonio como bien jurídico protegido, y habida cuenta de la exigencia típica de un determinado perjuicio económico, *Memoria...cit.*, p. 299; Rodríguez-Piñero Royo, M./Quintanar Díez, M., *"El delito...cit.*, p. 149 señalan expresamente que el tipo del art. 307 CP es un delito de lesión.

⁴⁹ La Exposición de Motivos de la L.O. 6/1995 afirma textualmente: "...la elusión en el pago de las cuotas de la Seguridad Social, dentro de los delitos económicos, constituye un específico delito contra el patrimonio de la misma..."; una afirmación que comparte la *Memoria...cit.*, p. 9.

⁵⁰ Cfr. Martínez-Buján Pérez, C., *Los delitos...cit.*, p. 81 y s.; Martínez Lucas, J.A., *"Estudios...cit.*, p. 517.

El bien jurídico así delimitado se concreta, de acuerdo con la opinión de estos especialistas, en la vertiente de recaudación de cotizaciones de tal patrimonio público⁵¹. Esta referencia a la recaudación de cotizaciones, que en principio no hace sino especificar un poco más el objeto jurídico del ilícito, parece suponer en algunos autores la introducción de un componente heterogéneo en el bien jurídico de orden patrimonial, situándolos en la frontera de los planteamientos del sector "funcionalista"⁵².

En una posición intermedia se encuentra el reducido grupo de analistas que ve un doble componente, patrimonial y funcional, en el bien jurídico protegido por el tipo, sin que parezca poder afirmarse que una de las dos vertientes relega a una posición secundaria a la otra. En este grupo se integran autores tributaristas⁵³, que entienden que el ilícito del art. 307 CP preserva "la Hacienda de la Seguridad", la cual tiene un doble aspecto: objetivo, representado por el patrimonio de la misma, y subjetivo, como titular

⁵¹ Cfr. Boix Reig, J./Mira Benavent, J., en Vives Antón, T.S. (coord.), *Comentarios...cit.*, tomo II, p. 1490; Boix Reig, J., en Vives Antón, T.S. y Otros, *Derecho...cit.*, p. 527; Dolz Lago, M.-J., "El nuevo...cit.", p. 101; Martínez-Buján Pérez, C., *Los delitos...cit.*, p. 83; Morillas Cueva, L., en Cobo del Rosal, M. (dir.) y Otros, *Curso...cit.*, p. 865.

⁵² Piqué Vidal, J., "Delitos...cit.", p. 113, indica que la conducta de elusión del pago de cotizaciones atenta contra la actividad recaudatoria de la TGSS, lo que, al menos aparentemente, implica entender que lo que tutela la norma penal del art. 307 CP es el desarrollo reglamentario y eficaz del procedimiento de recaudación de cotizaciones, impulsado por la TGSS. A la misma conclusión parecen llegar Rodríguez-Piñero Royo, M./Quintanar Díez, M., "El delito...cit.", p. 141, quienes en su concretización del bien jurídico hacen mención de la función recaudatoria de la TGSS, definiéndola como "proceso de recaudación" de la TGSS.

Una posición heterodoxa mantiene también Queralt Jiménez, J.J., "Derecho...cit.", 3º ed., p. 627, para quien el objeto de tutela del delito es la "capacidad recaudatoria de la Seguridad Social". La brevedad de su análisis dificulta inferir si con tales palabras está haciendo mención al conjunto de mecanismos de que dispone la Seguridad Social, y en concreto la TGSS, para hacer efectivas sus deudas, o si se refiere en realidad a que el bien menoscabado por la conducta defraudatoria es el patrimonio del sistema de protección social, contemplado desde su vertiente recaudatoria.

⁵³ Cfr. Aparicio Pérez, A., "Los delitos...cit.", p. 31; La regulación...cit., p. 34 y s.; Rancaño Martín, M.A., "El delito de defraudación tributaria: la regulación vigente y su proyectada reforma", en Impuestos, nº 14/1995, p. 36 y s.; El delito...cit., p. 43.

de funciones públicas, en concreto, de la función de distribución social de las prestaciones y, primordialmente, de la función de recaudación de cotizaciones. Ambos aspectos del bien "Hacienda de la Seguridad Social" serían tutelados por el tipo.

Avanzando por esta línea interpretativa, un señalado grupo de analistas⁵⁴ -que, con todas las limitaciones, podría ser denominado sector "funcionalista"- considera que lo que propiamente pretende tutelar el tipo del art. 307 CP es la función de recaudación de cotizaciones. Se tutela -mediatamente- a la Seguridad Social contemplándola en un

⁵⁴ En este grupo cabría integrar a Baylos, A./Terradillos, J., *Derecho...* cit., 2ª ed., p. 173; Ferré Olivé, J.C., *"Delitos..."* cit., p. 49 -de lege ferenda-; Gala Durán, C., *La responsabilidad...* cit., p. 390; Moreno Márquez, A.M., *"Delitos..."* cit., p. 40 y s.; Muñoz Conde, F., *Derecho...* cit., 11ª ed., p. 909; Pérez Manzano, M./Mercader Uguina, J.R., *"El delito..."* cit., en Relaciones Laborales, p. 20; *"El delito..."* cit., en AA.VV., *Comentarios...* cit., p. 181; Sánchez López, V., *El delito...* cit., p. 310; Suárez González, C., *"art. 307"*, en Rodríguez Mourullo, G. (dir.), *Comentarios...* cit., p. 883; en Bajo Fernández, M. y Otros, *Compendio...* cit., p. 615; Valle Muñiz, J.M., *"La criminalización..."* cit., en Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales, p. 719 y s.; *"art. 307..."* cit., p. 769; *"La criminalización..."* cit., en AA.VV., *Delitos...* cit., p. 176; De Vicente Martínez, R., *Delitos...* cit., p. 100 y s., y 234 -de lege ferenda-; *"Los delitos contra la Seguridad Social en el Proyecto..."* cit., p. 1151 y 1153; *Los delitos contra la Seguridad Social en el Código...* cit., p. 31 y s., y 57; *"Descriminalización..."* cit., p. 3. Esta doctrina ha sido expresamente acogida por la STS de 18/XI/1997 (RJA 7989), -la cual, no obstante, parece incurrir en una cierta contradicción al suscribir las palabras de la Exposición de Motivos de la L.O. 6/1995 en las que se afirma que el tipo protege el patrimonio de la Seguridad Social con el objeto de posibilitar el cumplimiento de las funciones institucionales de la misma-; así como por la SAP Guadalajara de 23/X/1997.

Probablemente es éste también el lugar idóneo para ubicar a Moreno Cánoves, A./Ruiz Marco, F., *Delitos...* cit., p. 422 y s., y 472 y s., quienes entienden que el objeto de protección son "los recursos públicos y su proceso de recaudación", concepto de matriz patrimonial, pero que la trasciende, integrando los fines públicos a los que está destinado el patrimonio y, en concreto, la "función de previsión y distribución de rentas".

Partiendo de su planteamiento sobre el bien jurídico, Pérez Manzano, M./Mercader Uguina, J.R., *"El delito..."* cit., en AA.VV., *Comentarios...* cit., p. 181, entienden que el ilícito del art. 307 CP es un tipo de peligro abstracto, puesto que el incumplimiento contributivo de un empresario individual no causa un daño al sistema (de protección social), sino que es sólo la repetición general de esta conducta lo que provoca tal menoscabo. De Vicente Martínez, R., *Los delitos contra la Seguridad Social en el Código...* cit., p. 77 y s., a pesar de coincidir sustancialmente con aquellos autores en relación con el objeto jurídico de tutela, observa en cambio que se trata de un delito de lesión.

sentido dinámico, como proceso de recaudación de ingresos y de realización de gastos⁵⁵.

Estos autores encuentran un argumento de peso para sustentar su interpretación (en algunos casos el único argumento que la sustenta) en el texto de la Exposición de Motivos de la L.O. 6/1995. La fundamentación de tal norma afirma, como se ha indicado, que el tipo del otrora art. 349 bis CP 1944/1973 está dirigido a la defensa del patrimonio de la Seguridad Social, pero a esta aseveración añade dos puntualizaciones ciertamente relevantes. En primer lugar, relaciona la protección de tal patrimonio público con la necesidad de posibilitar el cumplimiento de las funciones institucionales de la Seguridad Social. Pero sobre todo, expone claramente, en segundo lugar, que *"...la elusión en el pago de las cuotas de la Seguridad Social (...) constituye un específico delito contra el patrimonio de la misma caracterizado, frente a otras modalidades de actuación contra este patrimonio, porque tutela de manera singular la función recaudatoria de la Tesorería General de la Seguridad Social..."*⁵⁶.

En una secuencia analítica similar a la que desgana la parafraseada Exposición de Motivos, los autores de este sector parten generalmente de la existencia de un sustrato patrimonial en el bien jurídico indagado, consideración casi obligada desde el momento en que el art. 307 CP se diseña como un delito de resultado, que exige la concurrencia de un determinado perjuicio económico⁵⁷.

⁵⁵ Cfr. Baylos, A./Terradillos, J., *Derecho...*cit., 2ª ed., p. 173; -de lege ferenda- Ferré Olivé, J.C., *"Delitos..."*cit., p. 49; Sánchez López, V., *El delito...*cit., p. 310; De Vicente Martínez, R., *Delitos...*cit., p. 100.

⁵⁶ Texto que, como recuerda también Martínez-Buján Pérez, C., *Los delitos...*cit., p. 82, recoge fielmente las ideas de DE VICENTE MARTÍNEZ. En este sentido, cfr. De Vicente Martínez, R., *Delitos...*cit., p. 100 y 234; *Los delitos contra la Seguridad Social en el Código...*cit., p. 31 y s.

⁵⁷ Cfr. Valle Muñiz, J.M., *"La criminalización..."*cit., en Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales, p. 722; De Vicente Martínez, R., *Delitos...*cit., p. 101, que hace referencia a la influencia en este punto de tal configuración típica.

Por el contrario, Ferré Olivé, J.C., *"Delitos..."*cit., p. 49, entiende que no tiene relevancia sobre el bien jurídico el que el tipo requiera un perjuicio patrimonial, puesto que este requisito

Sin embargo, y al margen de que en algún caso la posición ocupada por los intereses patrimoniales en el bien jurídico parece significativa⁵⁸, consideran que esta referencia al haber patrimonial de la Seguridad Social no resulta suficiente⁵⁹, o no resulta propiamente adecuada⁶⁰, para definir el objeto de tutela del tipo. Y ello, en primer lugar, porque la norma no protege todo el patrimonio de la Seguridad Social, sino exclusivamente las cotizaciones, la fuente primordial de ingresos de la institución⁶¹; y en segundo lugar, porque la dañosidad de la conducta se proyecta, más allá del simple menoscabo económico, sobre los cometidos desempeñados por el sistema de protección

típico funciona meramente como condición objetiva de punibilidad, con el fin político-criminal de limitar el ámbito de los comportamientos penalmente sancionables.

Por otra parte, **Moreno Cánoves, A./Ruiz Marco, F.**, *Delitos...*cit., p. 422, sugieren que el sustrato patrimonial del bien jurídico se ve reflejado en el hecho de que el abono íntegro posdelictivo de la deuda pueda dar lugar a la no punición de la conducta. En un sentido cercano, cfr. **Valle Muñiz, J.M.**, "La criminalización..."cit., en *Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales*, p. 722.

⁵⁸ **Baylos, A./Terradillos, J.**, *Derecho...*cit., 2ª ed., p. 173; **Moreno Márquez, A.M.**, "Delitos..."cit., p. 40, entienden que lo que se protege en el ilícito es el patrimonio de la Seguridad Social, pero a través de, o desde el punto de vista de, la función recaudatoria.

Aparentan otorgar al patrimonio de la Seguridad Social una centralidad todavía mayor en el concepto de bien jurídico algunas afirmaciones -que seguramente serían compartidas por cualquier autor del denominado sector "patrimonialista"- de **De Vicente Martínez, R.**, *Delitos...*cit., p. 101 y 234, quien indica que es éste el objeto jurídico inmediata y directamente vulnerado por la conducta.

⁵⁹ Cfr. **De Vicente Martínez, R.**, *Delitos...*cit., p. 100; *Los delitos contra la Seguridad Social en el Código...*cit., p. 31.

⁶⁰ Cfr. **Pérez Manzano, M./Mercader Uguina, J.R.**, "El delito..."cit., en *Relaciones Laborales*, p. 19 y s.; "El delito..."cit., en *AA.VV.*, *Comentarios...*cit., p. 180; **Valle Muñiz, J.M.**, "La criminalización..."cit., en *Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales*, p. 715.

⁶¹ Cfr. **Baylos, A./Terradillos, J.**, *Derecho...*cit., 2ª ed., p. 173; **Pérez Manzano, M./Mercader Uguina, J.R.**, "El delito..."cit., en *Relaciones Laborales*, p. 19 y s.; "El delito..."cit., en *AA.VV.*, *Comentarios...*cit., p. 180; **Valle Muñiz, J.M.**, "La criminalización..."cit., en *Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales*, p. 718 y s.

social⁶².

Con apoyo en esta crítica a la tesis "patrimonialista", se entiende que lo que caracteriza a los comportamientos prohibidos en el art. 307 CP -o, más bien, a las modalidades comisivas de elusión del pago de cuotas y de obtención indebida de devoluciones contributivas- frente a otros modos de agresión al patrimonio de la Seguridad Social es que afectan específicamente a la función recaudatoria de las cuotas⁶³, proyectada exclusivamente en este caso a la obtención de recursos por cotizaciones, ya que otras fuentes de financiación no quedan abarcadas por la protección otorgada por la norma⁶⁴.

La lectura de los diferentes planteamientos doctrinales permite constatar, en primer término, las importantes coincidencias que se dan entre gran parte de los autores, al

⁶² Cfr. **Pérez Manzano, M./Mercader Uguina, J.R.**, "El delito...cit.", en Relaciones Laborales, p. 19 y s.; "El delito...cit.", en AA.VV., Comentarios...cit., p. 180; **De Vicente Martínez, R.**, *Delitos...cit.*, p. 101 y 234.

Por otra parte, **Valle Muñiz, J.M.**, "La criminalización...cit.", p. 715, y 717 y s., expone que sería particularmente erróneo el planteamiento patrimonialista si se pretende equiparar el haber de la Seguridad Social con cualquier otro tipo de patrimonio. El autor indica que la naturaleza similar al tributo de las cuotas, el hecho de que se trate de recursos de titularidad pública, y, especialmente, su preordenación al cumplimiento de una serie de fines de política social, dan al patrimonio de la Seguridad Social una caracterización especial, y distinta de los patrimonios de los sujetos privados.

Esta consideración, aun siendo adecuada, no puede contribuir a cuestionar las tesis del sector "patrimonialista", puesto que todos los analistas del mismo tienen presente la idea de que el objeto jurídico del delito es un patrimonio con una configuración especial, afectado a la persecución de fines macroeconómicos y de política social.

No obstante, **De Vicente Martínez, R.**, *Delitos...cit.*, p. 234, advierte que lo que diferencia al injusto estudiado de los delitos patrimoniales no es tanto el carácter público del patrimonio sino el hecho de que viene referido a la función recaudatoria.

⁶³ Cfr. **De Vicente Martínez, R.**, *Delitos...cit.*, p. 234; *Los delitos contra la Seguridad Social en el Código...cit.*, p. 31 y s. Comparten esta conclusión, **Pérez Manzano, M./Mercader Uguina, J.R.**, "El delito...cit.", en Relaciones Laborales, p. 20; "El delito...cit.", en AA.VV., Comentarios...cit., p. 181.

⁶⁴ Matización efectuada por **Valle Muñiz, J.M.**, "La criminalización...cit.", en Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales, p. 719 y s., y 722.

margen de su clasificación en uno u otro sector. En algunos casos, incluso, las aparentes diferencias son sólo de orden terminológico, pues los análisis no divergen sustancialmente. En verdad, ni la mayor parte de los autores que buscan el objeto de tutela en una concepción dinámica de la Seguridad Social niegan la presencia de un importante matiz patrimonial en el bien jurídico, ni los representantes del sector opuesto eluden indicar que las trascendentales funciones que, mediante la aplicación de sus recursos, está llamada a desarrollar la Seguridad Social, proyectan sobre la categoría estudiada una perspectiva que supera una visión limitadamente patrimonialista.

Ambas ideas, el innegable componente patrimonial del bien jurídico y la necesaria toma en consideración en el mismo de los fines macroeconómicos a los que se encuentran vinculados tales recursos públicos, son compartibles, y acotan decisivamente el objeto de tutela del tipo. Para avanzar en la concreción del mismo parece adecuado entrar a considerar las aportaciones que hace el sector "funcionalista".

La idea "*función recaudatoria*" (de la Seguridad Social, de la TGSS, del patrimonio de la Seguridad Social o de las cuotas), expresión ampliamente extendida - pero que puede servir también como referencia para el análisis de otros autores que, en la misma línea de pensamiento, utilizan locuciones distintas para denominar el bien jurídico-, puede ser cabalmente interpretada en tres sentidos.

Con aquella idea puede quererse hacer referencia, en primer lugar, al hecho de que la perspectiva de tutela de la norma no alcanza al patrimonio del sistema de protección social como un todo, sino a un concreto sector del mismo. Se trataría por tanto de una especificación en el sentido de que la protección patrimonial se limita al ámbito de los ingresos, y dentro de éste, al de la recaudación de cuotas. Al margen de que algunas afirmaciones del sector "funcionalista" podrían estar sugiriendo una interpretación en este sentido, es una concreción que ya ha sido hecha por autores que sostienen que el

patrimonio de la Seguridad Social es el bien jurídico -en sentido técnico- del tipo⁶⁵. Y es, ciertamente, una concreción adecuada. Ante la complejidad y heterogeneidad de los elementos que integran el patrimonio de la Seguridad Social, el legislador ha decidido, por razones político-criminales, centrar la tutela penal sobre uno de los componentes -por lo demás, claramente el principal- de este conjunto de bienes y derechos de contenido económico: los ingresos por cotizaciones. Pero esta matización no desvirtúa el hecho de que el bien jurídico directamente vulnerado por las modalidades comisivas típicas sigue siendo, fundamentalmente, el patrimonio de la Seguridad Social.

Una segunda interpretación de la mención a la "*función recaudatoria*" sería entender que con la misma se hace referencia a que lo que pretende proteger el tipo es el correcto desarrollo de la actividad y del procedimiento de recaudación de cotizaciones. Probablemente es éste el significado que dan a aquella mención la mayor parte de los autores del sector "funcionalista"⁶⁶. Ello es palmariamente evidente⁶⁷ en el caso de DE VICENTE MARTÍNEZ⁶⁸, quien, a pesar de otras frases más coincidentes con la tesis "patrimonialista", aporta la siguiente descripción: "*la función recaudatoria en el ámbito de la Seguridad Social consiste en el ejercicio de la actividad administrativa conducente a la realización de los créditos y derechos que forman parte del patrimonio de la Seguridad Social*". Pero también parece ser éste el sentido contemplado por el nutrido grupo de especialistas que se refieren al objeto de tutela como "*sistema recaudatorio* (o

⁶⁵ Cfr., en este sentido, Boix Reig, J., en Vives Antón y Otros, *Derecho...*cit., p. 527; Boix Reig, J./Mira Benavent, J., en Vives Antón, T.S.(coord.), *Comentarios...*cit., tomo II, p. 1490; Dolz Lago, M.-J., "*El nuevo...*cit., p. 101; Martínez-Buján Pérez, C., *Los delitos...*cit., p. 83.

⁶⁶ Es también éste el sentido que se puede colegir de las palabras de la STS de 18/XI/1997 (RJA 7989).

⁶⁷ Como pone igualmente de manifiesto Martínez-Buján Pérez, C., *Los delitos...*cit., p. 83.

⁶⁸ De Vicente Martínez, R., *Delitos...*cit., p. 234. Cfr., en sentido análogo, Sánchez López, V., *El delito...*cit., p. 310; -a pesar de un planteamiento sustancialmente patrimonialista- Piqué Vidal, J., "*Delitos...*cit., p. 113.

de obtención de recursos) de la Seguridad Social⁶⁹ y por aquellos que hablan de función recaudatoria "de la TGSS⁷⁰", toda vez que la Tesorería General es el organismo competente para gestionar y ejercitar la actividad administrativa de recaudación de cotizaciones⁷¹.

Este entendimiento de la "función recaudatoria" no puede ser aceptado como bien jurídico protegido por el tipo⁷². En primer lugar, porque con semejante objeto de tutela cabría cuestionar la legitimidad de la prohibición penal. Desde una perspectiva político-criminal, no parece que se esté en tal caso ante un bien merecedor de tutela jurídico-penal. La actividad administrativa de recaudación de cotizaciones y su correcto funcionamiento son necesarias para la consecución de los recursos con los que la Seguridad Social llevará a cabo sus funciones de redistribución de la renta y asistencia ante situaciones de necesidad, cometidos básicos en el modelo de Estado Social. Sin embargo, su radical instrumentalidad respecto de tales fines probablemente impide apreciar en ellas las notas exigibles para poder hablar, a la luz del carácter fragmentario del Derecho Penal, de un bien digno de ser salvaguardado por medio de normas penales. En este caso, dada la naturaleza del objeto necesitado de tutela, parecería más adecuado,

⁶⁹ Cfr., en este sentido, Ferré Olivé, J.C., *"Delitos...cit., p. 49; Suárez González, C., "art. 307...cit., p. 883; en Bajo Fernández, M. y Otros, Compendio...cit., p. 615; Valle Muñiz, J.M., "La criminalización...cit., en Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales, p. 722 y 779; "art. 307...cit., p. 769 y 784; "La criminalización...cit., en AA.VV., Delitos...cit., p. 177 y 201; De Vicente Martínez, R., Los delitos contra la Seguridad Social en el Código...cit., p. 57.*

⁷⁰ Cfr. Baylos, A./Terradillos, J., *Derecho...cit., 2ª ed., p. 173* -a pesar de que en la crítica que, como se verá, hacen a la posición de VALLE MUÑIZ, estos autores parecen distanciarse de tal interpretación de la "función recaudatoria"-; Gala Durán, C., *La responsabilidad...cit., p. 390; Muñoz Conde, F., Derecho...cit., 11ª ed., p. 909; Rodríguez-Piñero Royo, M./Quintanar Díez, M., "El delito...cit., p. 141* -a pesar de su planteamiento fundamentalmente patrimonialista-, y la propia Exposición de Motivos de la L.O. 6/1995.

⁷¹ Vid. los arts. 18.1 LGSS, 2.1 RGR y 1.1 RD 1314/1984, de 20 de junio, por el que se regula la estructura y competencias de la Tesorería General de la Seguridad Social.

⁷² Cfr. Martínez-Buján Pérez, C., *Los delitos...cit., p. 83.*

y seguramente suficiente, el establecimiento de infracciones y sanciones administrativas. La norma penal no puede convertirse en un mero apéndice instrumental de una actividad administrativa, usado a conveniencia por un organismo de acuerdo con las cotidianas necesidades de su función gestora. En concreto, el art. 307 CP no debería ser reducido al papel de simple herramienta normativa que pretenda garantizar el cumplimiento de la legislación que regula la obligación jurídica de cotización, herramienta utilizable según las necesidades recaudatorias de la Tesorería General⁷³. El Derecho Penal, en este supuesto y en general, debe, por el contrario, elegir cuidadosamente los objetos jurídicos merecedores de tutela punitiva, y diseñar tal protección bajo la guía de los principios político-criminales limitadores del *ius puniendi*.

Adicionalmente, y en relación con todo ello, aceptar que el bien jurídico protegido por el tipo es el ejercicio de la actividad administrativa de recaudación de cuotas supondría admitir que lo que se está penando es la mera infracción de deberes empresariales enmarcados en el procedimiento recaudador⁷⁴. Y, si bien la infracción de deberes contributivos forma parte del desvalor de acción del comportamiento prohibido, no ocupa espacio alguno en el desvalor de resultado ni, por tanto, agota todo el contenido de injusto de la figura⁷⁵.

En tercer lugar, con la expresión "*función recaudatoria*" podría estarse haciendo

⁷³ Cfr., en este sentido, Baylos, A./Terradillos, J., *Derecho...cit.*, 2ª ed., p. 173, quienes consideran -en su crítica a la idea de VALLE MUÑIZ de que la criminalización debe partir de las reglas extrapenales de funcionamiento de la recaudación de cotizaciones, buscando la optimización de los mecanismos de obtención de recursos- que la norma penal no puede quedar reducida a una óptica meramente recaudatoria, transformándose en un simple apéndice instrumental de los correspondientes organismos administrativos.

⁷⁴ Cfr. Martínez-Buján Pérez, C., *Los delitos...cit.*, p. 83. En una línea similar, en relación con el delito del art. 305 CP, Ayala Gómez, I., *El delito...cit.*, p. 76 y s.; Gracia Martín, L., *La infracción...cit.*, p. 69.

⁷⁵ Cfr., en relación con el delito de defraudación tributaria, Ayala Gómez, I., *El delito...cit.*, p. 77; Martínez-Buján Pérez, C., *"El bien...cit.*, p. 164 y ss.

referencia a la principal función que han de cumplir las cotizaciones: la de sostener las cargas económicas de la Seguridad Social⁷⁶. En este entendimiento -y al margen de que, salvo excepciones, no parece demasiado seguido por los autores del sector estudiado⁷⁷- la mencionada función no puede tampoco constituir el objeto de tutela de la norma. Y ello porque, en la vertiente subjetiva del tipo, no cabe exigir que el sujeto conozca que con su comportamiento está vulnerando tal función de las cuotas, sino que será suficiente con que el dolo abarque la causación, mediante la infracción del deber contributivo, del perjuicio patrimonial⁷⁸. Además, la defraudación individual no afectaría, ni lesionando ni poniendo en peligro, a tal función recaudatoria de las cotizaciones, por su propia insignificancia en relación con la misma⁷⁹. Sólo la repetición generalizada de tal condunta podría poner en peligro abstracto la función recaudatoria así conceptuada.

A mayor abundamiento de lo cuestionable de las conclusiones de estos analistas, que buscan el objeto de protección en el ámbito de lo que los tributaristas antes mencionados denominaban "aspecto subjetivo de la Hacienda de la Seguridad Social", sus críticas a la tesis patrimonialista deben ser también matizadas.

Lleva razón la doctrina "funcionalista" cuando señala que el tipo no protege la totalidad del patrimonio del sistema de protección social, así como cuando destaca que

⁷⁶ Fin genérico fundamental de la obligación de cotización, según señala **Martínez Lucas, J.A.**, *Manual...cit.*, p. 8; *"La obligación...cit."*, p. 750.

⁷⁷ Como excepción, podrían tener este sentido las palabras de **Moreno Márquez, A.M.**, *"Delitos...cit."*, p. 41.

⁷⁸ Cfr., en sentido análogo, **Martínez-Buján Pérez, C.**, *Los delitos...cit.*, p. 82; *Derecho Penal económico. Parte Especial...cit.* En relación con el delito de defraudación tributaria, cfr. **Martínez-Buján Pérez, C.**, *"El bien...cit."*, p. 168 y ss.; *Los delitos...cit.*, p. 25; *"El delito...cit."*, en *Revista Penal*, p. 56; *Derecho...cit.*, p. 100.

⁷⁹ Cfr. **Martínez-Buján Pérez, C.**, *Los delitos...cit.*, p. 82; *Derecho Penal económico. Parte Especial...cit.* En relación con el ilícito del art. 305, cfr. **Martínez-Buján Pérez, C.**, *"El bien...cit."*, p. 168 y ss.; *Los delitos...cit.*, p. 25; *"El delito...cit."*, en *Revista Penal*, p. 56 y s.; *Derecho...cit.*, p. 99.

el objeto de tutela tiene un claro matiz suprapatrimonial, vinculado a los fines que desarrolla la Seguridad Social en el marco del Estado Social constitucionalmente consagrado. Sin embargo, ninguna de las dos críticas deben llevar a desechar la tesis que ve en el patrimonio de la Seguridad Social el bien jurídico protegido, en sentido técnico, por la norma del art. 307 CP. En todo caso, y como se ha sugerido previamente, pueden contribuir a definir con mayor precisión sus contornos.

Ciertamente, el delito no intenta proteger el patrimonio de forma global, sino que su tutela se extiende a un concreto sector del mismo: los ingresos por cotizaciones y conceptos de recaudación conjunta. Primeramente, el legislador no ha contemplado tal conjunto patrimonial en su aspecto de gasto público, sino en su vertiente de ingresos, en su vertiente recaudatoria. Además, tras esta primera opción, no se ha pretendido salvaguardar penalmente todas las fuentes de financiación de la Seguridad Social -no se tutelan, por ejemplo, los ingresos correspondientes a las aportaciones del Estado, a las sanciones impuestas por infracciones administrativas en materia de Seguridad Social o a las rentas provenientes de los recursos patrimoniales de la institución-, sino exclusivamente las cotizaciones y los conceptos de recaudación conjunta. No obstante, esta necesaria matización no hace sino reafirmar que el bien jurídico protegido es de índole propiamente patrimonial.

Por otra parte, las trascendentales funciones macroeconómicas que cumple el sistema de protección social, tanto expresas (asistencia ante situaciones de necesidad mediante la concesión de prestaciones en supuestos legalmente determinados) como latentes (contribución al equilibrio socioeconómico del sistema a través de la redistribución de rentas, restablecimiento del equilibrio producción-consumo alterado por las situaciones de necesidad, mitigación de factores de tensión social, canalización del ahorro y de la inversión, etc.), no pueden ser preteridas a la hora de determinar el objeto de tutela. En ello han coincidido con razón, destacando el evidente cariz suprapatrimonial

del bien jurídico, la práctica totalidad de los analistas⁸⁰.

Las funciones de las cuotas en el marco de los fines del sistema de protección social seguramente influyeron, por su relevancia, en la decisión del legislador de disponer un mecanismo de tutela penal⁸¹, y contribuyen a legitimar político-criminalmente la opción incriminadora. No obstante, ni la configuración típica adoptada, ni la propia lejanía de tales funciones respecto de la defraudación del sujeto individual autorizan a acogerlas como bien jurídico inmediatamente protegido por el tipo; son el objeto de tutela mediato y representado que, si bien constituye el motivo de la incriminación, no tiene incidencia directa ni sobre el tipo objetivo ni sobre el tipo subjetivo⁸². La norma funciona,

⁸⁰ Cfr., expresamente, **Dolz Lago, M.-J.**, "El nuevo...cit., p. 101 y s.; **Gala Durán, C.**, *La responsabilidad...cit.*, p. 390; **Martínez Lucas, J.A.**, "Estudios...cit., p. 516; **Martínez-Buján Pérez, C.**, *Los delitos...cit.*, p. 82; *Derecho Penal económico. Parte Especial...cit.*; **Moreno Cánoves, A./Ruiz Marco, F.**, *Delitos...cit.*, p. 423; **Moreno Márquez, A.M.**, "Delitos...cit., p. 41; **Páramo Montero, P.**, *Responsabilidad...cit.*, 2ª ed., p. 113; **Pérez Manzano, M./Mercader Uguina, J.R.**, "El delito...cit., en *Relaciones Laborales*, p. 19 y s.; "El delito...cit., en *AA.VV.*, *Comentarios...cit.*, p. 180; **Piqué Vidal, J.**, "Delitos...cit., p. 112 y s.; **Rodríguez-Piñero Royo, M./Quintanar Díez, M.**, "El delito...cit., p. 141; **Valle Muñiz, J.M.**, "La criminalización...cit., en *Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales*, p. 715; **De Vicente Martínez, R.**, *Delitos...cit.*, p. 101 y 234.

⁸¹ Cfr., de esta opinión, **Martínez-Buján Pérez, C.**, *Los delitos...cit.*, p. 82; *Derecho Penal económico. Parte Especial...cit.*; **Pérez Manzano, M./Mercader Uguina, J.R.**, "El delito...cit., en *Relaciones Laborales*, p. 15 y s., y 19 y s.; "El delito...cit., en *AA.VV.*, *Comentarios...cit.*, p. 180.

La propia Exposición de Motivos de la L.O. 6/1995 afirma que la previsión del delito de defraudación contributiva viene impuesta por la necesidad de dar una protección suficiente al patrimonio de la Seguridad Social "...al objeto de posibilitar el cumplimiento de sus funciones institucionales...".

⁸² Cfr., en este sentido, **Martínez-Buján Pérez, C.**, *Los delitos...cit.*, p. 82; *Derecho Penal económico. Parte Especial...cit.*

En una línea parcialmente coincidente con la conclusión expuesta, **Valle Muñiz, J.M.**, "La criminalización...cit., en *Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales*, p. 715 y s., entiende que las importantes funciones que subyacen a la institución de la cuota no son el objeto de tutela de la norma, lo que queda demostrado particularmente si se considera la configuración típica adoptada por el legislador.

como resulta habitual en los delitos económicos en sentido estricto⁸³, con un bien jurídico inmediato, en este caso el patrimonio de la Seguridad Social, con función representativa de ese objeto de tutela mediato. Es este bien representante el que debe ser vulnerado por la conducta del agente, pues la efectiva afectación de las funciones y fines de la Seguridad Social sólo se produciría mediante la repetición generalizada de la conducta prohibida⁸⁴. Por otra parte, el dolo del sujeto sólo debe abarcar tal lesión directa del bien

⁸³ Cfr. **Martínez-Buján Pérez, C.**, *Derecho...cit.*, p. 90 y s., quien expone que los delitos económicos, tanto en sentido amplio como en sentido estricto, se construyen frecuentemente en torno a un bien jurídico inmediato (individual o supraindividual), que actúa con función representativa de un bien jurídico inmaterial mediato. Este bien constituye la verdadera razón de ser de la criminalización y es el elemento cuya tutela la justifica, pero su excesiva espiritualización y su lejanía respecto de la acción delictiva concreta lo convierten en incapaz para ocupar la posición de objeto de tutela, en sentido técnico, del tipo, puesto que ni cabe exigir que el dolo o la imprudencia del sujeto abarquen la afectación de tal objeto jurídico, ni resulta concebible la tipificación de acciones individuales que lo vulneren de forma mínimamente relevante.

⁸⁴ Cfr., **Martínez-Buján Pérez, C.**, *Los delitos...cit.*, p. 82 y s.; y en general, **Martínez-Buján Pérez, C.**, "El bien...cit.", p. 168 y ss.; *Los delitos...cit.*, p. 25; *Derecho...cit.*, p. 98; *Derecho Penal económico. Parte Especial...cit.*; **Rodríguez Montañés, T.**, *Delitos de peligro, dolo e imprudencia*, Madrid, 1994, p. 300 y ss.

Pérez Manzano, M./Mercader Uguina, J.R., "El delito...cit.", en *AA.VV., Comentarios...cit.*, p. 181, se refieren también al hecho de que la lesión a las funciones y fines del sistema de protección social sólo se procede mediante la repetición serial de las defraudaciones ilícitas.

En verdad, el fraude contributivo causa una serie de efectos negativos tanto para el colectivo de trabajadores (eventual pérdida o reducción de prestaciones, disminución global del gasto en prestaciones) como para el orden económico general (alteración de la redistribución de la renta, deformación del equilibrio del mercado, eliminación de la competencia, autoreproducción del fraude, fomento de la dualización laboral y social, etc.). Todos estos perjuicios tienen relevancia en la medida en que contribuyen a precisar la dañosidad social de la conducta defraudatoria y, adicionalmente, a aconsejar su incriminación. Pero de ello no cabe derivar que el bien jurídico del delito, en sentido técnico, sean los intereses -individuales y colectivos- de los trabajadores, ni las funciones que cumple la Seguridad Social en el sistema económico ni el orden económico general (cfr., en esta línea, **Pérez Manzano, M./Mercader Uguina, J.R.**, "El delito...cit.", en *Relaciones Laborales*, p. 21; "El delito...cit.", en *AA.VV., Comentarios...cit.*, p. 182).

En el primer caso, porque la configuración del tipo se desvincula por completo del menoscabo de los derechos de los trabajadores y, de hecho, no será infrecuente que se perfeccione la conducta prohibida sin que concorra vulneración efectiva alguna de tales derechos.

inmediato -del patrimonio-, pero no la eventual afectación del objeto de tutela representado⁸⁵. No cabe obviar, por cierto, que la defensa patrimonial redundaría directamente sobre la tutela mediata de las funciones y fines del sistema de protección social; y ello, por una parte, porque el cometido fundamental de la recaudación de cotizaciones es la consecución de recursos cuya aplicación al gasto permitirá el desarrollo de las acciones y políticas sociales de la institución, y por otra, porque seguramente la defraudación contributiva ha superado el nivel de mera dañosidad económica para convertirse, por su volumen actual, en un efectivo peligro para el adecuado desarrollo de los fines macroeconómicos del sistema.

Si las objeciones expuestas no hacen sino concretar, en torno a la idea del haber de la Seguridad Social, el objeto de protección, existen otros indicios que, sin constituir por sí sólo una confirmación irrefutable, contribuyen a fundamentar la tesis patrimonial.

En este sentido apuntaría, en primer lugar, la exigencia típica, como resultado del delito, de un -determinado- perjuicio patrimonial⁸⁶, requisito que no funciona como una

En el segundo caso, como se ha expuesto en el texto, porque tales valores resultan excesivamente abstractos e inaprensibles para conformar el objeto inmediato de tutela del tipo, y no pueden cumplir ni la función exegética ni la función de garantía atribuidas al bien jurídico. La conducta fraudulenta individual no afecta de forma relevante al orden económico general ni a los fines del sistema de protección social, sino que tal puesta en peligro sólo se produce a través de la reiteración de los comportamientos defraudatorios. Asimismo, en sede de imputación subjetiva no resulta necesario indagar si el dolo del agente abarca el peligro para tales bienes inmateriales, puesto que sólo debe proyectarse sobre la lesión patrimonial.

⁸⁵ Cfr., **Martínez-Buján Pérez, C.**, *Los delitos...*cit., p. 82 y s.; y en general, **Martínez-Buján Pérez, C.**, "El bien..."cit., p. 168 y ss.; *Los delitos...*cit., p. 25; *Derecho...*cit., p. 91 y 99; **Rodríguez Montañés, T.**, *Delitos...*cit., p. 302.

⁸⁶ Cfr., en esta línea, **De Vicente Martínez, R.**, *Delitos...*cit., p. 101, -quien de esta consideración deriva que el objeto inmediato de protección es el interés patrimonial de la recaudación de cuotas-; **Valle Muñiz, J.M.**, "La criminalización..."cit., en *Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales*, p. 722. Cfr., asimismo, en referencia al delito de defraudación tributaria, **Ayala Gómez, I.**, *El delito...*cit., p. 101 y s.; **Rodríguez Mourullo, G.**, "Algunas..."cit., p. 162.

mera condición objetiva de punibilidad⁸⁷, sino que incide sobre la antijuridicidad material de la conducta. De hecho, el trascendente volumen del perjuicio constituye el presupuesto objetivo de un tipo cualificado, sustentado sobre la agravación del desvalor de resultado que comporta tal trascendencia cuantitativa de la defraudación⁸⁸. Asimismo, la estructura particularmente patrimonialista del tipo⁸⁹, esto es, su configuración como una defraudación (la cual exige un comportamiento engañoso que deje a la TGSS en desconocimiento de las circunstancias que determinan el nacimiento o la concreta cuantía de la deuda) sugiere que la norma opera con el patrimonio de la Seguridad Social -concretado en la recaudación de cotizaciones- como bien jurídico inmediatamente protegido, con función representativa. Un tipo que verdaderamente hubiese pretendido tutelar la función recaudatoria no debería pivotar sobre la causación de un perjuicio patrimonial mediante formas de conducta peligrosas en relación con la provocación de tal perjuicio, sino que tendría que ser diseñado sobre comportamientos de graves infracciones de deberes contributivos cuya peligrosidad se proyectase sobre el ejercicio de la actividad administrativa de recaudación de cotizaciones y que, por tanto, afectasen -siquiera mínimamente- al desarrollo de tal actividad o (entendiendo la posición funcionalista de otro modo) a la función de sostenimiento de las cargas económicas del

⁸⁷ Cfr. Baylos, A./Terradillos, J., *Derecho...* cit., 2ª ed., p. 185; Boix Reig, J./Mira Benavent, J., en Vives Antón, T.S. (coord.), *Comentarios...* cit., tomo II, p. 1514; Boix Reig, J., en Vives Antón, T.S. y Otros, *Derecho...* cit., p. 534; Escobar Jiménez, R., "El delito..." cit., p. 4; Gómez Rivero, M.C., *El fraude...* cit., p. 182 y ss.; Martínez Lucas, J.A., "Estudios..." cit., p. 522; Rodríguez-Piñero Royo, M./Quintanar Díez, M., "El delito..." cit., p. 148; Valle Muñiz, J.M., "La criminalización..." cit., en Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales, p. 774 y ss.; "art. 307..." cit., p. 781 y s.; "La criminalización..." cit., en AA.VV., *Delitos...* cit., p. 197 y ss.

⁸⁸ Cfr., sobre esta concepción del fundamento del citado tipo cualificado, Baylos, A./Terradillos, J., *Derecho...* cit., 2ª ed., p. 186; Martínez-Buján Pérez, C., *Los delitos...* cit., p. 71.

⁸⁹ Cfr., en este sentido, Boix Reig, J., en Vives Antón, T.S. y Otros, *Derecho...* cit., p. 526 y s.; Boix Reig, J./Mira Benavent, J., en Vives Antón, T.S. (coord.), *Comentarios...* cit., tomo II, p. 1489 y s.

sistema de protección social. Por último, un argumento complementario viene ofrecido por la causa de levantamiento de la pena del art. 307.3 CP⁹⁰. Uno de los requisitos de la misma es el pago de la cantidad defraudada, lo cual puede ser entendido como una cierta compensación del desvalor de resultado causado por la conducta delictiva⁹¹.

En síntesis, el patrimonio de la Seguridad Social, concretado en la recaudación de cotizaciones y conceptos de recaudación conjunta, es el bien jurídico protegido, en sentido técnico, por el tipo del art. 307 CP⁹². Este objeto de tutela actúa como representante de las funciones de las cotizaciones en el marco de los fines del sistema de protección social, bien jurídico mediato de la figura⁹³. Cabe todavía reiterar que el objeto jurídico inmediato no puede ser confundido con los conjuntos de bienes y derechos de contenido económico de los sujetos privados, puesto que su carácter de recursos de titularidad pública y la afectación al desarrollo de funciones de protección social lo diferencia nítidamente de éstos y le da una caracterización especial⁹⁴, al menos en un doble sentido. En primer lugar, porque, como se ha indicado repetidamente, la dañosidad se extiende, más allá de la mera lesión patrimonial, sobre funciones trascendentales para

⁹⁰ Cfr., en esta línea, **Martínez Lucas, J.A.**, *"Estudios..."*, p. 536; **Moreno Cánoves, A./Ruiz Marco, F.**, *Delitos...*, p. 422; **Valle Muñiz, J.M.**, *"La criminalización..."*, en *Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales*, p. 722.

⁹¹ Ven la satisfacción posdelictiva de la deuda contributiva como una compensación del desvalor de resultado **Martínez-Buján Pérez, C.**, *Los delitos...*, p. 125; **Rodríguez-Piñero Royo, M./Quintanar Díez, M.**, *"El delito..."*, p. 156.

⁹² Será éste, por tanto, el objeto jurídico al que habrá de referirse la significativa función hermenéutica del tipo que desempeña el bien jurídico protegido.

⁹³ Cfr. **Martínez-Buján Pérez, C.**, *Los delitos...*, p. 82 y s.; en sentido similar, **Agustí i Juliá, J.**, en **Rojo Torrecilla, E. (coord.)**, *Delitos...*, p. 300 -hablando, en vez de funciones de las cuotas en el marco de los fines del sistema de protección social, de "Seguridad Social"-; **Páramo Montero, P.**, *Responsabilidad...*, 2ª ed., p. 113.

⁹⁴ Cfr. **Valle Muñiz, J.M.**, *"La criminalización..."*, en *Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales*, p. 717 y s.

el sistema socioeconómico y para la ciudadanía, lo cual también resulta relevante para la legitimación político-criminal de la creación del injusto penal. En segundo lugar, porque esta particular naturaleza del bien jurídico impide trasladar mecánicamente al análisis dogmático del tipo del art. 307 CP las interpretaciones propias de las defraudaciones contra el patrimonio individual⁹⁵.

El estudio del bien jurídico protegido en el ilícito del art. 307, centrado definitivamente sobre ese doble plano de tutela, debe afrontar todavía tres precisiones, que, aun siendo ineludibles, no llevan a modificar, sino en todo caso a perfilar con mayor nitidez, la conclusión ya expuesta sobre este núcleo del tipo de injusto.

La primera precisión viene impuesta por el hecho de que la tutela típica se concreta sobre la recaudación no sólo de cotizaciones, sino también de *conceptos de recaudación conjunta*.

Los conceptos de recaudación conjunta son las aportaciones realizadas por los sujetos obligados dirigidas a cubrir, y afectadas en su destino como sumas dinerarias, tres campos de acción protectora específicos: las prestaciones por desempleo, el Fondo de Garantía Salarial y la Formación Profesional de los trabajadores. Su liquidación y recaudación se ajustan a las normas generales que rigen la obligación de cotización⁹⁶. De este modo, la gestión recaudatoria de las mismas corresponde también a la TGSS, que

⁹⁵ Cfr., en esta línea de pensamiento, entre otros, **López Garrido, D./García Arán, M.**, *El Código...cit.*, p. 148 y s.; **Pérez Manzano, M./Mercader Uguina, J.R.**, "El delito...cit.", en *Relaciones Laborales*, p. 27; "El delito...cit.", en *AA.VV.*, *Comentarios...cit.*, p. 192; **Valle Muñiz, J.M.**, "La criminalización...cit.", en *Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales*, p. 759.

⁹⁶ Vid. arts. 104 RGR y 2.2 RGCL, así como la disposición adicional 21ª LGSS. Con todo, el RGR es claro al regular la recaudación de los aludidos conceptos bajo el epígrafe titulado "Recaudación para Entidades y Organismos ajenos al Sistema de la Seguridad Social". Del mismo modo **Montoya Melgar, A.**, *Derecho del Trabajo*, 18ª ed., Madrid, 1997, p. 632 afirma que se trata de conceptos ajenos al sistema financiero de la Seguridad Social.

posteriormente las transfiere a los organismos encargados de su aplicación al gasto⁹⁷.

Uno de los motivos contemplados por la Memoria del Proyecto de la posterior L.O. 6/1995 para justificar la inserción en el tipo de los conceptos estudiados fue la, al menos parcial, identidad de los intereses lesionados⁹⁸, razón aducida a pesar de que la Memoria afirmaba expresamente que en estos casos los bienes jurídicos protegidos eran las prestaciones de desempleo, el abono de los salarios por despido en caso de insolvencia o quiebra empresarial y las acciones públicas encaminadas a la formación de los trabajadores⁹⁹. La identidad del bien jurídico protegido ha sido puesta de manifiesto igualmente por algún autor¹⁰⁰.

⁹⁷ Vid. art. 4.2 RGR. La identidad subjetiva en cuanto a la gestión recaudatoria ha sido una de las razones esgrimidas por la *Memoria...cit.*, p. 21 para fundamentar la inclusión en el tipo de aquellas aportaciones heterogéneas.

⁹⁸ La *Memoria...cit.*, p. 21 alude a que la defraudación en materia de conceptos de recaudación conjunta afecta directamente a los organismos gestores de tales recursos, pero, en la medida en que la TGSS actúa como "*oficina pagadora*" de las prestaciones a las que van dirigidos tales conceptos, vulnera indirectamente el patrimonio de la Seguridad Social.

⁹⁹ No puede ser aceptada esta mención sobre los bienes jurídicos protegidos en relación con los conceptos de recaudación conjunta, y ello sustancialmente por los mismos motivos que llevaron a rechazar la tesis de la funciones de las cotizaciones.

Es indudable que el fraude en materia de conceptos de recaudación conjunta redunda en último caso sobre las citadas acciones de tutela y seguramente la relevancia de estas acciones en el marco del Estado Social constitucionalmente consagrado ha sido el motivo que ha animado su previsión en el tipo. Sin embargo, es éste en todo caso un perjuicio meramente potencial, pues tales acciones protectoras sólo podrán ser abstractamente puestas en peligro mediante la generalizada reiteración del fraude. La defraudación individual típica no tiene capacidad para afectar de forma penalmente relevante a estas acciones y, en cuanto a la vertiente subjetiva del tipo, no podrá requerirse que el dolo del sujeto defraudador abarque su puesta en peligro. Todo ello convierte a las prestaciones de desempleo, a los pagos salariales llevados a cabo por el FOGASA y a las medidas de formación profesional de los trabajadores en inaptos para formar parte del bien jurídico protegido, en sentido técnico, por la norma del art. 307 CP.

¹⁰⁰ En este sentido, expresamente, Baylos, A./Terradillos, J., *Derecho...cit.*, 2ª ed., p. 180 - quienes apuntan que no impide tal identidad de objetos de tutela el hecho de que sea un organismo distinto de la TGSS el destinatario de aquellas contribuciones-; Pérez Manzano, M./Mercader Uguina, J.R., "*El delito...cit.*", en *Relaciones Laborales*, p. 30; "*El delito...cit.*", en *AA.VV., Comentarios...cit.*, p. 197 y s.; y, aparentemente en el mismo sentido, Agustí i Julià, J., en Rojo

Comprobar si cabe suscribir la afirmación de la identidad de bienes o si, por el contrario, debe ser matizada la posición previamente expuesta sobre el objeto de tutela, exige la consideración particular de cada una de las tres aportaciones.

La legislación social alude repetidamente a las cuotas de desempleo como si fuesen un concepto de naturaleza distinta a la que poseen las cotizaciones de la Seguridad Social. Sin embargo, no sólo el régimen de liquidación y recaudación de ambas es prácticamente idéntico, sino que son figuras formal y materialmente muy similares, hasta el punto de que podría defenderse la integración de aquellas en la más genérica noción de cotizaciones de Seguridad Social¹⁰¹. Estas aportaciones por paro forzoso son transferidas por la TGSS al INEM, organismo autónomo con personalidad jurídica propia encargado de la gestión del régimen del desempleo¹⁰², que, a pesar de las dudas que suscita su peculiar configuración y de su exclusión del elenco enumerado por el art. 57 LGSS, tal vez puede ser conceptualizado como entidad gestora de la Seguridad Social¹⁰³. Además de ello, y por encima de todo, la contingencia de desempleo forma

Torrecilla, E. (coord.), *Delitos...* cit., p. 308. La idea de la identidad de bienes jurídicos protegidos resulta coherente con el planteamiento general que sobre el objeto de tutela sustentan ambos pares de autores: la "función recaudatoria de la TGSS" en el caso de BAYLOS/TERRADILLOS, y la "función recaudatoria de la Seguridad Social" en el de PÉREZ MANZANO/MERCADER UGUINA.

¹⁰¹ Cfr. Alarcón Caracuel, M.R./González Ortega, S., *Compendio...* cit., p. 169; Herrero Alarcón, F., en De la Villa Gil, L.E. (dir.), *Derecho...* cit., p. 218. En sentido similar, cfr. Blasco Lahoz, J.F./López Gandía, J./Mompalmer Carrasco, M.A., *Curso...* cit., p. 459; Fernández Pavés, M.J., *Las cotizaciones...* cit., p. 54.

¹⁰² Vid. arts. 5 RD-L 36/1978, sobre gestión institucional de la Seguridad Social, la salud y el empleo y 1 RD 1458/1986, de 6 de junio, de estructura orgánica del Instituto Nacional de Empleo.

¹⁰³ La mayoría de la literatura de Seguridad Social se refiere al INEM como entidad gestora de la Seguridad Social; Alarcón Caracuel, M.R./González Ortega, S., *Compendio...* cit., p. 94, defienden expresamente este carácter, al tiempo que señalan que su particular configuración jurídica, que la diferencia de las demás entidades gestoras, puede obedecer al hecho de que sus funciones exceden los límites del sistema de Seguridad Social.

indiscutiblemente parte de la acción protectora del sistema de Seguridad Social; así se establece sin ambages en el art. 41 CE y en la legislación ordinaria¹⁰⁴. De todas estas razones puede extraerse la conclusión de que las cuotas de desempleo y, más en general y en lo que se refiere a ellas, el haber del INEM forman parte, a pesar de la mencionada segregación en el plano de la estructura orgánica del sistema de protección social, del patrimonio de la Seguridad Social. Por ello, no parece necesario por el momento añadir ningún elemento más al objeto de tutela del art. 307 CP.

El Fondo de Garantía Salarial es un conjunto de recursos públicos administrado por un organismo autónomo -denominado igualmente Fondo de Garantía Salarial- con personalidad jurídica propia¹⁰⁵, cuya cometido básico es el aseguramiento de determinados créditos salariales. A pesar de que la regulación de sus contribuciones las emparenta con las cotizaciones al sistema de protección social, el Fondo no forma parte ni orgánica ni funcionalmente de la Seguridad Social¹⁰⁶, como lo demuestran tanto su

¹⁰⁴ Cfr., sobre ello, Ordeig Fos, J.M., *El sistema...cit.*, p. 102 y 373.

En el art. 41 CE se dispone: "*Los poderes públicos mantendrán un régimen público de Seguridad Social para todos los ciudadanos, que garantice la asistencia y prestaciones sociales suficientes ante situaciones de necesidad, especialmente en caso de desempleo*".

El art. 38.1 LGSS incluye las prestaciones económicas en las situaciones de desempleo dentro de la acción protectora del sistema de la Seguridad Social, y es la propia LGSS la que establece el régimen genérico de esta contingencia protegida.

¹⁰⁵ Vid. art. 33.1 ET y art. 1.1 RD 505/1985, de 6 de marzo, de organización y funcionamiento del Fondo de Garantía Salarial.

¹⁰⁶ Cfr. García Máiquez, J.M., *Régimen jurídico del Fondo de Garantía Salarial*, Madrid, 1992, p. 45; García Murcia, J., "*La nueva regulación del Fondo de Garantía Salarial*", en AA.VV., *Comentarios a la nueva legislación laboral*, Madrid, 1985, p. 160; Montoya Melgar, A., *Derecho...cit.*, p. 391. Matizan esta opinión, Alonso Olea, M./Casas Baamonde, M.E., *Derecho del Trabajo*, 15ª ed., Madrid, 1997, p. 348.

Alarcón Caracuel, M.R./González Ortega, S., *Compendio...cit.*, p. 173; Blasco Lahoz, J.F./López Gandía, J./Mompalmer Carrasco, M.A., *Curso...cit.*, p. 179; Fernández Pavés, M.J., *Las cotizaciones...cit.*, p. 55; Herrero Alarcón, F., en De la Villa Gil, L.E. (dir.), *Derecho...cit.*, p. 218, entienden que las contribuciones al FOGASA no son cotizaciones a la Seguridad Social. En el mismo sentido se ha pronunciado la STC 124/1989, de 7 de julio (BOE de 9 de agosto).

conceptuación normativa -no en vano se encuentra regulado en el ET- como sus acciones y fines propios. Por ello, se hace necesaria una primera puntualización: el tipo estudiado protege el patrimonio de la Seguridad Social pero también, siquiera sea de forma complementaria -habida cuenta de la escasa entidad cuantitativa de la contribución de referencia en relación con las cotizaciones-, los intereses patrimoniales del Fondo de Garantía Salarial¹⁰⁷.

La contribución por formación profesional es transferida por la TGSS al INEM, que la gestiona aplicándola a la financiación de las acciones de formación profesional ocupacional de los desempleados y de formación continua de los trabajadores ocupados¹⁰⁸. Estos programas están llamados a cumplir los fines de fomentar la cualificación profesional de los desempleados en búsqueda de un puesto de trabajo y de facilitar la formación y perfeccionamiento profesional de los trabajadores. Ambos objetivos y las acciones que de acuerdo con los mismos se desarrollan, son ajenas a las funciones y fines del sistema de Seguridad Social¹⁰⁹. Por lo tanto, ahora sí se hace necesario complementar el bien jurídico protegido haciendo referencia, junto a los patrimonios de la Seguridad Social y del FOGASA-y aun teniendo presente la limitada

¹⁰⁷ Más en concreto, las aportaciones empresariales que forman parte del fondo, puesto que el FOGASA tiene otras fuentes de financiación, como la recuperación de créditos abonados, las rentas de su patrimonio o las transferencias provenientes de los Presupuestos Generales del Estado.

¹⁰⁸ Vid. los puntos segundo, tercero y cuarto del Acuerdo Tripartito sobre Formación Continua de diciembre de 1996, publicado por Resolución de 28 de abril de 1997. Cfr. asimismo **Martín Valverde, A./Rodríguez-Sañudo Gutiérrez, F./García Murcia, J.**, *Derecho del Trabajo*, 6ª ed., Madrid, 1997, p. 440.

¹⁰⁹ Cfr. **Blasco Lahoz, J.F./López Gandía, J./Mompalmer Carrasco, M.A.**, *Curso...* cit., p. 179.

Alarcón Caracuel, M.R./González Ortega, S., *Compendio...* cit., p. 173; **Herrero Alarcón, F.**, en **De la Villa Gil, L.E. (dir.)**, *Derecho...* cit., p. 218, entienden, de acuerdo con la STC 124/1989, de 7 de julio, que las contribuciones en concepto de formación profesional no son cotizaciones de Seguridad Social. En sentido similar, cfr. **Fernández Pavés, M.J.**, *Las cotizaciones...* cit., p. 55.

significación cuantitativa de la cuota de formación profesional-, a los intereses patrimoniales del INEM, puesto que se atiende a la salvaguardia de recursos públicos administrados por el INEM no en cuanto entidad gestora de la Seguridad Social, sino como organismo autónomo dedicado al cumplimiento de funciones no integradas en el sistema de la Seguridad Social.

En definitiva, el análisis de las funciones de financiación que desarrollan los conceptos de recaudación conjunta, y de los organismos que los administran, lleva a realizar un añadido al planteamiento sobre el objeto de tutela anteriormente expuesto: el bien jurídico protegido en el tipo del art. 307 es el patrimonio de la Seguridad Social y, de forma complementaria, los patrimonios del Fondo de Garantía Salarial y del INEM; este bien se concreta en la recaudación de cuotas y conceptos de recaudación conjunta. En cualquier caso, la inclusión del patrimonio del INEM como bien jurídico protegido viene impuesta también por el hecho de que una parte de las deducciones contributivas son financiadas, en el marco de sus programas de fomento del empleo, por el INEM, que transfiere las cantidades bonificadas a la Seguridad Social, por lo que el disfrute fraudulento de estas deducciones no atenta contra el patrimonio de la Seguridad Social, sino contra el del INEM¹¹⁰.

La segunda precisión que requiere todavía el estudio del bien jurídico viene impuesta por el hecho de que al no adjetivar la norma el término "cuotas", la doctrina ampliamente mayoritaria ha entendido con razón que la defraudación prohibida no se refiere sólo a las cotizaciones empresariales sino también a las cotizaciones obreras¹¹¹.

¹¹⁰ Hace referencia a ello De Vicente Martínez, R., *Delitos...cit.*, p. 280 y 284; *Los delitos contra la Seguridad Social en el Código...cit.*, p. 75.

¹¹¹ Cfr., entre otros, Baylos, A./Terradillos, J., *Derecho...cit.*, 2ª ed., p. 178 y ss.; Boix Reig, J./Mira Benavent, J., en Vives Antón, T.S. (coord.), *Comentarios...cit.*, tomo II, p. 1524; Boix Reig, J., en Vives Antón, T.S. y Otros, *Derecho...cit.*, p. 540; Fiscalía General del Estado, *"El impago...cit.*, p. 15 y s.; Martínez-Buján Pérez, C., *Los delitos...cit.*, p. 84 y ss.; Morillas Cueva, L., en Cobo del Rosal, M. (dir.) y Otros, *Curso...cit.*, p. 878; Pérez Manzano, M./Mercader Uguina, J.R., *"El delito...cit.*, en Relaciones Laborales, p. 30; *"El*

Ello podría llevar a pensar que el objeto de tutela del tipo es el patrimonio de la Seguridad Social, pero también, en la medida en que se incrimina igualmente el impago fraudulento de cotizaciones debidas por el propio trabajador, que son ingresadas por el empresario tras descontarlas de los salarios de sus productores, el patrimonio del trabajador. Este era, de hecho, el bien que diversos autores entendían protegido en la figura de apropiación indebida de la cuota obrera¹¹².

Sin embargo, existen algunas razones que desacreditan la integración del haber del trabajador en el objeto jurídico del tipo. El primero de estos argumentos es aportado por la doctrina alemana, que mayoritariamente entiende que en el bien jurídico del ilícito del § 266a StGB -que, por cierto, sólo se refiere a la retención de cuotas obreras, no empresariales- no tienen cabida los intereses del trabajador, ya que éste no sufre perjuicio alguno por la defraudación, al tener garantizado el disfrute de sus prestaciones¹¹³. Ciertamente es que, aun salvando las diferencias en materia de garantías de las prestaciones con el

delito...cit., en AA.VV., *Comentarios...cit.*, p. 199 y ss.; **Rodríguez-Piñero Royo, M./Quintanar Díez, M.**, "El delito...cit.", p. 160; **Valle Muñiz, J.M.**, "La criminalización...cit.", en *Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales*, p. 744 y ss.; "art. 307...cit.", p. 773 y ss.; "La criminalización...cit.", en AA.VV., *Delitos...cit.*, p. 184 y ss.; así como la SAP Sevilla de 13/IX/1996.

¹¹² Cfr., en este sentido, **Gala Durán, C.**, *La responsabilidad...cit.*, p. 369 y s.; **Martínez Pérez, C.**, "Apropiación...cit.", p. 81; **Reyes Olea, M.C.**, "Consideraciones...cit.", p. 2.

Conde-Pumpido Ferreiro, C., *Apropiaciones...cit.*, p. 82 y s.; **De Vicente Martínez, R.**, *Delitos...cit.*, p. 125 y s.; "Descriminalización...cit.", p. 3, entienden que el bien jurídico protegido en aquella figura es tanto el patrimonio del sistema de protección social, como el patrimonio individual del trabajador.

¹¹³ Cfr., entre otros, **Arzt, G./Weber, U.**, *Strafrecht...cit.*, p. 77 y s.; **Bente, U.**, *Die Strafbarkeit...cit.*, p. 28; **Fritz, H.-J.**, *Die Selbstanzeige...cit.*, p. 8 y ss.; **Heitmann, K.**, "Soziale...cit.", p. 561; **Lackner, K.**, *Strafgesetzbuch...cit.*, § 266a, NM 1; **Lenckner, T.**, en **Schönke, A./Schröder, H.**, *Strafgesetzbuch...cit.*, § 266a, NM 2; **Martens, H.-H.**, "Das neue...cit.", p. 155; **Martens, H.-H./Wilde, K.**, *Strafrecht...cit.*, p. 75 y s.; **Maurach, R./Schroeder, F.-C./Maiwald, M.**, *Strafrecht...cit.*, p. 538; **Samson, E./Günther, H.-L.**, en **Rudolphi, H.-J./Horn, E./Günther, H.-L.**, *Systematischer...cit.*, § 266a, NM 4; **Schlüchter, E.**, *Zweites...cit.*, p. 164 y 173; **Tröndle, H.**, *Strafgesetzbuch...cit.*, § 266a, NM 2.

ordenamiento alemán, la legislación social establece diversos mecanismos de aseguramiento que determinarán que, en la mayoría de los casos, la retención e impago fraudulentos de la cuota obrera no redunde en una efectiva pérdida o reducción del beneficio para el trabajador¹¹⁴. Desde este punto de vista, los intereses patrimoniales del trabajador aparecen situados en un plano claramente secundario del análisis de la dañosidad de la conducta.

En segundo lugar, la integración del referido bien individual se ve cuestionada por los planteamientos que problematizan el significado material de la obligación de cotización del trabajador. Algún autor ha defendido abiertamente que las cantidades descontadas para el abono de las cuotas obreras no son propiedad del trabajador, que no ha tenido en ningún momento disponibilidad sobre ellas, sino que son propiedad del empresario, al que le incumbe una obligación de ingreso de las mismas¹¹⁵. Este punto de vista contribuiría igualmente a poner en entredicho la lesividad del comportamiento típico en relación con los intereses económicos de los trabajadores.

Si bien los dos argumentos recién expuestos no parecen definitivos, la concreta configuración del ilícito del art. 307 CP los refrenda. El legislador ha obviado la posibilidad de incluir elementos típicos que reflejasen la efectiva vulneración de los intereses económicos del trabajador. El tipo opera sobre la causación de un perjuicio patrimonial a la Seguridad Social, pero no requiere ni el menoscabo en la obtención de

¹¹⁴ Cfr., en este sentido, **Martínez Pérez, C.**, *"Apropiación...cit."*, p. 74.

¹¹⁵ Cfr. **Castiñeira, M.T.**, *"El impago...cit."*, p. 281 y s.; **De la Mata Barranco, N.J.**, *Tutela...cit.*, p. 522 y 538. En sentido análogo, cfr. **Valle Muñiz, J.M.**, *"La criminalización...cit."*, en *Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales*, p. 741.

El régimen de la obligación de cotización del trabajador refuerza su sentido como obligación propia del empresario, único sujeto responsable de su cumplimiento, sea puntual, sea -con los correspondientes recargos- extemporáneo (art. 104.1 y 104.3 LGSS). En concreto, el art. 104.2 LGSS regula el derecho del empresario de descontar las cantidades que deban ser ingresadas en concepto de cuotas obreras de las retribuciones de sus productores, pero especifica que si el patrono *"...no efectuase el descuento en dicho momento no podrá realizarlo con posterioridad, quedando obligado a ingresar la totalidad de las cuotas a su exclusivo cargo"*.

prestaciones por parte del obrero ni, lo que es más importante, que el impago fraudulento de las cotizaciones obreras haya sido precedido de un descuento salarial¹¹⁶. De hecho, la defraudación de cuotas obreras será típica aunque el empresario no retenga sumas previamente deducidas de las retribuciones, y ello ocurrirá siempre que la relación laboral se establezca sobre la base de pagos salariales sin descuentos e impagos fraudulentos de cuotas.

Todo ello demuestra que, aunque los intereses patrimoniales del trabajador pueden ser afectados por la defraudación ilícita, y se encuentran por tanto entre los valores sobre los que se proyecta la dañosidad de la acción, no forman parte del bien jurídico protegido por la norma del art. 307 CP¹¹⁷.

La tercera precisión final del análisis del objeto de tutela se refiere al debate sobre esta categoría que se ha desarrollado, de forma parcialmente autónoma, en relación una de las modalidades genéricas de comisión: la de disfrute indebido de deducciones contributivas.

Cierto número de especialistas del sector "funcionalista", que indagan el bien jurídico protegido desde una visión dinámica de la Seguridad Social, contemplada como proceso de recaudación de ingresos y de realización de gasto, han coincidido en afirmar que en la modalidad de comisión citada, a diferencia de las otras dos formas generales de conducta (para las que se defendería la tesis de la función recaudatoria), se tutela la

¹¹⁶ Con todo, la presencia de un requisito típico de esta índole en el antiguo delito de retención de cotizaciones obreras en el ordenamiento alemán (anterior a la reforma de 1986) no evitó que la mejor doctrina defendiese, en contra de la opinión de la jurisprudencia, que el objeto de tutela del tipo era los intereses patrimoniales del sistema de protección social. Cfr., de esta opinión, Brackmann, K., *Handbuch...* cit., p. 284d; Joswig, L./Schneider, W.-K., *Straf-...* cit., p. 3.

¹¹⁷ Martínez-Buján Pérez, C., *Los delitos...* cit., p. 85 y s.; Pérez Manzano, M./Mercader Uguina, J.R., "El delito..." cit., en AA.VV., *Comentarios...* cit., p. 199, y 201 y ss., consideran que la inclusión en el tipo de las cotizaciones obreras no determina una modificación del bien jurídico protegido: el patrimonio de la Seguridad Social en el primer caso y la función recaudatoria de la Seguridad Social en el segundo.

función financiera o de gasto¹¹⁸.

A pesar de que una de las vertientes de la figura de las deducciones contributivas es sin duda una vertiente de gasto¹¹⁹, el planteamiento de estos autores no puede ser compartido. Frente a él se erigen, primeramente, las sólidas razones -ya expuestas- que llevan a rechazar una conceptualización "funcionalista" del bien jurídico protegido por el tipo. El riesgo de interpretar el tipo reduciendo su contenido de injusto a la infracción de un deber en el marco de una actividad administrativa, o la inmaterialidad e inaprensibilidad del bien propuesto, que imposibilitan que pueda ser afectado de forma penalmente relevante por la defraudación individual, y que dicha afectación pueda ser objeto del dolo del agente, son razones que impiden que una función de orden patrimonial de la Seguridad Social, sea la de recaudación de ingresos, sea la de realización del gasto, pueda conformar el objeto de tutela, en sentido técnico, del ilícito.

No obstante, ello no impediría que se pudiese sostener que un bien jurídico de textura patrimonial se concreta no sólo en la recaudación de cotizaciones sino también en la realización del gasto que suponen las deducciones contributivas, o que se pudiese integrar en el objeto de tutela mediato a las funciones que en el marco de la política de empleo cumplen las deducciones, como instituto de gasto. Ello sería defendible, a pesar incluso de la sorpresa que causaría que la tutela de la vertiente patrimonial de gasto se limitase a una figura tan marginal en la misma como son las deducciones, o que el

¹¹⁸ Cfr. Pérez Manzano, M./Mercader Uguina, J.R., "El delito...cit., en Relaciones Laborales, p. 20; "El delito...cit., en AA.VV., Comentarios...cit., p. 181; De Vicente Martínez, R., *Delitos...cit.*, 280 y 284; "Los delitos contra la Seguridad Social en el Proyecto...cit., p. 1153; *Los delitos contra la Seguridad Social en el Código...cit.*, p. 41.

Piqué Vidal, J., "Delitos...cit., p. 113, considera que la función de realización de gasto es el bien jurídico protegido tanto en la modalidad de disfrute indebido de deducciones como en la de obtención indebida de devoluciones contributivas.

¹¹⁹ El núcleo fundamental de las deducciones de cuotas pueden enmarcarse en lo que en el ámbito estrictamente tributario suele denominarse "gasto fiscal", por cuanto constituyen descuentos en las deudas de cotización, cubiertos con cargo a los presupuestos de la entidades gestoras, que pretenden incentivar la inserción laboral de determinados colectivos de trabajadores.

disfrute ilícito de las mismas fuese insertado indiscriminadamente en el tipo entre modalidades de comisión de significado propia y estrictamente recaudatorio.

Pero el objetivo de protección de la norma en esta modalidad comisiva no parece ser la vertiente de gasto¹²⁰. La configuración típica muestra que las bonificaciones y reducciones de cuotas tienen presencia no como instrumento de gasto, sino como conceptos mediante los cuales se reduce -en este caso ilícitamente- la recaudación de cotizaciones. Muestra de ello es el hecho de que el tipo no está construido, a diferencia de lo que requeriría una perspectiva de tutela centrada en la función de gasto, sobre la alteración o frustración de los fines para los que se concedieron las deducciones¹²¹ -como se ha hecho, por ejemplo, en el art. 308 CP-; por el contrario, el comportamiento ilícito se nuclea, en relación con todas las modalidades genéricas de comisión, sobre la causación de un perjuicio patrimonial para la Seguridad Social en el ámbito de la recaudación de cotizaciones¹²². Poco importa a estos efectos que la mayoría del gasto de

¹²⁰ Cfr. -ímplicitamente- **Baylos, A./Terradillos, J.**, *Derecho...*cit., 2ª ed., p. 173, quienes entienden genéricamente que en la norma no se protege la función de gasto; **Valle Muñiz, J.M.**, "La criminalización..."cit., en *Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales*, p. 720 y ss., y 779; "art. 307..."cit., p. 784; "La criminalización..."cit., en *AA.VV.*, *Comentarios...*cit., p. 201.

¹²¹ No obstante, concurrirá generalmente en la conducta antijurídica una infracción de las condiciones que rigen la correspondiente deducción. Pero esta infracción, que es lo que convierte en ilícito el disfrute o la obtención de la desgravación, no constituye la esencia del contenido de injusto de esta modalidad de acción, el cual, como en las demás, se sustenta fundamentalmente sobre la causación fraudulenta de un daño patrimonial.

¹²² Cfr., sobre este argumento, **Valle Muñiz, J.M.**, "La criminalización..."cit., en *Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales*, p. 720 y ss., y 779; "art. 307..."cit., p. 784; "La criminalización..."cit., en *AA.VV.*, *Delitos...*cit., p. 201.

Resulta ciertamente gráfico, en este sentido, que **De Vicente Martínez, R.**, *Los delitos contra la Seguridad Social en el Código...*cit., p. 29 y ss., y 74 y ss., admita que lo protegido en el art. 307 CP es únicamente la "función recaudatoria de la TGSS"; de ello deriva que se encuentran ausentes del tipo los fraudes en materia de bonificaciones y reducciones de cuotas (que protegerían la función de realización del gasto) y que la correspondiente modalidad genérica de comisión de la norma sólo se refiere a supuestos englobables bien en la elusión del pago de cuotas, bien en la obtención indebida de devoluciones contributivas. Denuncia de omisión del tipo que, habida cuenta de que las bonificaciones y reducciones tienen también un sentido como

la Seguridad Social en deducciones se cubra con cargo a los presupuestos del INEM¹²³, porque el perjuicio, sea respecto de los recursos de la Seguridad Social o de los del organismo gestor de la política de empleo (cuyo patrimonio, como se ha apuntado, forma también parte del bien jurídico tutelado), en todo caso existe.

En resumen, el bien jurídico inmediatamente tutelado en el tipo del art. 307 CP es el patrimonio de la Seguridad Social y, complementariamente, el patrimonio del INEM y del Fondo de Garantía Salarial; este objeto de tutela se concreta en la recaudación de cuotas y conceptos de recaudación conjunta.

Titulares del bien jurídico protegido y, por lo tanto, sujetos pasivos del delito de defraudación contributiva son, en primer término, la Seguridad Social¹²⁴, y además, el

conceptos que disminuyen la recaudación de cuotas -desde el cual han sido captadas por la perspectiva de tutela de la norma-, y que la defraudación referida a las mismas no puede ser mecánicamente reconducida a supuestos de elusión del pago de cuotas, no debe ser compartida.

¹²³ Como argumenta De Vicente Martínez, R., *Delitos...* cit., p. 280, para demostrar que no se produce una lesión de la función recaudatoria de la TGSS.

¹²⁴ Cfr. Agustí i Juliá, J., en Rojo Torrecilla, E. (coord.), *Delitos...* cit., p. 304; Baylos, A./Terradillos, J., *Derecho...* cit., 2ª ed., p. 174; Boix Reig, J./Mira Benavent, J., en Vives Antón, T.S. (coord.), *Comentarios...* cit., p. 1522; Boix Reig, J., en Vives Antón, T.S. y Otros, *Derecho...* cit., p. 539; Bueno Arús, F., "La protección..." cit., p. 589 -quien habla, sin mayor concreción, de "...las entidades gestoras de la Seguridad Social"; Escobar Jiménez, R., "El delito..." cit., p. 3; en AA.VV., *Código...* cit., p. 1439; Moreno Márquez, A.M., "Delitos..." cit., p. 44 y s., y 47; Morillas Cueva, L., en Cobo del Rosal, M. (dir.) y Otros, *Curso...* cit., p. 877; Muñoz Conde, F., *Derecho...* cit., 11ª ed., p. 910; Ogando Delgado, M.A., "El fraude..." cit., p. 202; Páramo Montero, P., *Responsabilidad...* cit., 2ª ed., p. 113, -que se refiere, de forma harto inconcreta, a "las entidades de la Seguridad Social"-; Pérez Manzano, M./Mercader Uguina, J.R., "El delito..." cit., en Relaciones Laborales, p. 25; "El delito..." cit., en AA.VV., *Comentarios...* cit., p. 190; Queralt, J.J., *Derecho...* cit., 3ª ed., p. 656 -quien extiende excesivamente la posición de sujeto pasivo hasta englobar también a la comunidad-; Rodríguez-Piñero Royo, M./Quintanar Díez, M., "El delito..." cit., p. 144; De Vicente Martínez, R., *Delitos...* cit., p. 236; *Los delitos contra la Seguridad Social en el Código...* cit., p. 61; "Descriminalización..." cit., p. 3; y la SAP Sevilla de 13/IX/1996.

Fondo de Garantía Salarial y el Instituto Nacional de Empleo¹²⁵, organismos que sufren, de modo directo, el daño ocasionado por la conducta fraudulenta. En el caso de la Seguridad Social, el sujeto pasivo del ilícito será, específicamente, la TGSS¹²⁶, como ente titular de su patrimonio, acreedor de la deuda de cotización y gestor de las deducciones y devoluciones de cuotas¹²⁷.

Los demás sujetos que puedan ver afectados sus intereses por el comportamiento delictivo no ocuparán otra posición que la de perjudicados¹²⁸. En particular, es éste el

¹²⁵ Cfr. **De Vicente Martínez, R.**, *Delitos...*cit., p. 61, que incluye también a estos titulares de los conceptos de recaudación conjunta. Otra opinión mantienen **Pérez Manzano, M./Mercader Uguina, J.R.**, "El delito..."cit., en *Relaciones Laborales*, p. 26; "El delito..."cit., en *AA.VV.*, *Comentarios...*cit., p. 190, quienes, desde su consideración de la función recaudatoria como bien jurídico protegido, y teniendo en cuenta que dicha función está encomendada en exclusiva a la TGSS, sólo reconocen a los citados entes el estatuto de perjudicados. **Martínez-Buján Pérez, C.**, *Derecho Penal económico. Parte Especial...*cit., sólo admite que tales organismos sean sujetos pasivos desde la óptica del bien jurídico mediato.

¹²⁶ Cfr. **Álvarez Moreno, A.**, "Los delitos..."cit., p. 41; **Gala Durán, C.**, "La responsabilidad..."cit., p. 388; **Martínez Lucas, J.A.**, "Estudios..."cit., p. 519; **Martínez-Buján Pérez, C.**, *Los delitos...*cit., p. 81; *Derecho Penal económico. Parte Especial...*cit.; *Memoria...*cit., p. 19; **Moreno Cánoves, A./Ruiz Marco, F.**, *Delitos...*cit., p. 474; **Narváez Bermejo, M.A.**, *Delitos...*cit., p. 23.

¹²⁷ Vid. los arts. 81.1 LGSS y 1.1.d) RD 1314/1984, de 20 de junio.

¹²⁸ En concreto, **Moreno Cánoves, A./Ruiz Marco, F.**, *Delitos...*cit., p. 474, mencionan como "sujeto pasivo de la acción, o perjudicado", a determinadas entidades colaboradoras de la Seguridad Social, fundamentalmente las Mutuas de Accidentes de Trabajo y Enfermedades Profesionales.

Narváez Bermejo, M.A., *Delitos...*cit., p. 23 y s., entiende, no obstante, que entidades colaboradoras, como las Mutuas, o incluso gestoras, como el INSS, pueden ser sujetos pasivos del delito; como argumento se refiere el autor al supuesto de obtención indebida de prestaciones de incapacidad temporal de estos organismos y posterior deducción de tales beneficios en la deuda de cotización. Sin embargo, el planteamiento no puede ser secundado, pues la norma no tipifica la obtención indebida de prestaciones, sino que se orienta a la protección del patrimonio de la Seguridad Social frente a determinados fraudes que puedan presentarse en el área de la recaudación de cotizaciones. Ni las entidades citadas por el autor son titulares del bien jurídico tutelado, ni los menoscabos que, mediante la obtención indebida de prestaciones, se les puedan causar, forman parte del objeto de protección de la norma. Por lo tanto, estas entidades no podrán rebasar, en todo caso, el estatuto de perjudicadas.

estatuto que corresponde a los trabajadores¹²⁹ -que eventualmente pueden ver menoscabados sus derechos a prestaciones sociales¹³⁰-, incluso en los supuestos en que la defraudación alcance a las cotizaciones obreras, ya que el patrimonio del trabajador no forma parte del bien jurídico protegido.

VI.2.3.- TIPO BÁSICO.

La conducta típica, que, como expresamente afirma el texto de la norma, puede ser activa u omisiva, se configura como una *defraudación*, que ha de provocar, como resultado material, un perjuicio en el patrimonio del sujeto pasivo que exceda de 15.000.000 de pesetas.

La redacción legal exige que la defraudación se articule a través de tres genéricas modalidades comisivas: la elusión del pago de cuotas y conceptos de recaudación conjunta, la obtención indebida de devoluciones de las mismas y el disfrute indebido de

¹²⁹ Pérez Manzano, M./Mercader Uguina, J.R., "El delito...cit., en Relaciones Laborales, p. 26; "El delito...cit., en AA.VV., Comentarios...cit., p. 191; Rodríguez-Piñero Royo, M./Quintanar Díez, M., "El delito...cit., p. 144; Martínez-Buján Pérez, C., *Derecho Penal económico. Parte Especial*...cit.; Baylos, A./Terradillos, J., *Derecho*...cit., 2ª ed., p. 174, afirman expresamente que el trabajador no es el sujeto pasivo del delito, por lo que, añaden estos últimos, su consentimiento no impedirá que la elusión de cuotas sea delictiva. Pérez Manzano, M./Mercader Uguina, J.R., "El delito...cit., en Relaciones Laborales, p. 26; "El delito...cit., en AA.VV., Comentarios...cit., p. 190, puntualizan adicionalmente que sólo puede hablarse con carácter general de los trabajadores como perjudicados si con ello se hace referencia a los perjuicios futuros que como colectivo beneficiario del sistema de protección social puedan sufrir.

¹³⁰ Hacen referencia a tales perjuicios, entre otros, Agustí i Juliá, J., en Rojo Torrecilla, E. (coord.), *Delitos*...cit., p. 321; Maravall Gómez, J.A., "La deuda...cit., p. 106; Muñoz Conde, F., *Derecho*...cit., 11ª ed., p. 909.

deducciones contributivas. Tal requisito adjetiva de forma particularmente significativa la conducta típica. En primer término, y como se ha señalado ya, muestra que el legislador ha centrado la incriminación de comportamientos lesivos para la Seguridad Social sobre el ámbito recaudatorio, dejando al margen los fraudes que puedan verificarse en la órbita del gasto, particularmente del gasto en prestaciones. De forma genérica, implica que no toda defraudación a la Seguridad Social que genere un perjuicio patrimonial superior al límite previsto integra el tipo; sólo será penalmente relevante aquella defraudación que se articule a través de alguna de las vías comisivas citadas¹³¹. Y evidentemente, a la inversa, tampoco entrará en la órbita de lo punible una conducta que se inscriba en una de las modalidades comisivas, si en ella no se dan los requisitos de la defraudación.

VI.2.3.1.- Tipo de acción.

VI.2.3.1.1.- Tipo objetivo.

VI.2.3.1.1.1.- El núcleo del tipo: el concepto de *defraudación*.

El tipo de injusto pergeñado por el legislador pivota sobre el verbo "*defraudar*". La formulación del ilícito adoptada por la L.O. 6/1995, y mantenida por el CP 1995, sitúa a este verbo como núcleo del tipo¹³², relegando la elusión de cotizaciones, la obtención

¹³¹ Cfr., expresivamente en este sentido, Martínez Lucas, J.A., "*Estudios...*cit., p. 519; Moreno Márquez, M.A., "*Delitos...*cit., 42.

¹³² No por evidente han dejado de señalar también Agustí i Juliá, J., en Rojo Torrecilla, E. (coord.), "*Delitos...*cit., p. 304; Boix Reig, J./Mira Benavent, J., en Vives Antón, T.S. (coord.), "*Comentarios...*cit., tomo II, p. 1523; Boix Reig, J., en Vives Antón, T.S. y Otros, "*Derecho...*cit., p. 539; Moreno Márquez, M.A., "*Delitos...*cit., p. 41; Morillas Cueva, L., en Cobo del Rosal, M. (dir.) y Otros, "*Curso...*cit., p. 878; Pérez Manzano, M./Mercader Uguina, J.R., "*El delito...*cit., en Relaciones Laborales, p. 27; "*El delito...*cit., en AA.VV., "*Comentarios...*cit., p. 191; Valle Muñiz, J.M., "*La criminalización...*cit.,

indebida de devoluciones y el disfrute indebido de deducciones al papel de medios de articulación de la conducta defraudatoria.

La conformación del injusto como una defraudación es una opción continuista respecto de las figuras típicas del clásico delito fiscal articuladas por el legislador de 1977 y 1985. Sin embargo, se aleja de las propuestas de los analistas que diseñaban el futuro delito contra la Seguridad Social sin recurrir al elemento del fraude¹³³, seguramente haciéndose partícipes de los planteamientos del sector doctrinal que, en el estudio del ilícito del art. 305 CP, han señalado la inadecuación del concepto de defraudación como componente típico de los delitos económicos¹³⁴.

La valoración que merezca la exigencia típica de fraude no puede hacer olvidar el hecho de que la sanción penal de la conducta depende de la concurrencia del mismo, de modo que se presentan como inadecuadas las interpretaciones que, partiendo de análisis formulados *de lege ferenda* o de planteamientos político-criminales previamente adoptados, analizan el tipo obviando el elemento del fraude¹³⁵. Aun admitiendo que este

en Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales, p. 756 y s.; "art. 307...cit., p. 772; "La criminalización...cit., en AA.VV., Delitos...cit., p. 181 y s., que la defraudación es el núcleo del tipo.

¹³³ En este sentido apuntaban las propuestas de *lege ferenda* de Ferré Olivé, J.C., "Delitos...cit., p. 55; De Vicente Martínez, R., Delitos...cit., p. 234 y ss.; "Protección...cit., p. 106, quienes articulaban el comportamiento típico sobre la elusión del pago de cotizaciones, rechazando expresamente la construcción del tipo como una defraudación.

¹³⁴ En este sector, crítico en relación con la configuración del delito fiscal del art. 305 CP como una defraudación cabría integrar a Berdugo Gómez de la Torre, L./Ferré Olivé, J.C., *Todo...cit.*, p. 50; Bustos Ramírez, J., en Boix Reig, J./Bustos Ramírez, J., *Los delitos...cit.*, p. 32 y s.; *Manual de Derecho Penal. Parte Especial...cit.*, p. 342; Ferré Olivé, J.C., "Delito...cit., p. 110 y s., y 116; Gracia Martín, L., "La configuración...cit., p. 273.

¹³⁵ En este sentido, cfr. Valle Muñiz, J.M., "La criminalización...cit., en Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales, p. 756 y s.; "art. 307...cit., p. 772; "La criminalización...cit., en AA.VV., Delitos...cit., p. 182. En relación con el delito de defraudación tributaria hacen una indicación similar Berdugo Gómez de la Torre, L./Ferré Olivé, J.C., *Todo...cit.*, p. 50; Ferré Olivé, J.C., "Delito...cit., p. 111 y 116.

requisito puede ser conceptuado de diferentes formas, en la labor hermenéutica no se puede proceder como si el tipo se articulase exclusivamente sobre las modalidades genéricas de comisión¹³⁶.

La formulación del injusto elegida por el legislador determina que el primer -y capital- interrogante que plantea la aproximación a la conducta típica sea el de definir en este ámbito el concepto de defraudación.

Nota caracterizadora básica del mismo es que no se trata, como en ocasiones ha acabado por defenderse¹³⁷, de un concepto de cariz sustancialmente subjetivo. La defraudación es un elemento del tipo con evidente incidencia sobre la vertiente subjetiva del mismo, como lo demuestra paradigmáticamente la deducción por diversos autores del propio concepto de defraudación de la exigencia de ánimo defraudatorio (que será analizada posteriormente)¹³⁸, elemento subjetivo del injusto que es además expresamente

¹³⁶ Así lo hacen, sin embargo, **Álvarez Moreno, A.**, "Los delitos...cit.", p. 41; *Memoria...cit.*, p. 18 y s.; **De Vicente Martínez, R.**, *Los delitos contra la Seguridad Social en el Código...cit.*, p. 61 y ss., quienes eluden el análisis del concepto de defraudación, y centran el estudio del comportamiento típico sobre las modalidades genéricas de comisión.

Con todo, y a pesar de dejar al margen de su estudio el concepto de defraudación, y de no contemplar por tanto la exigencia típica de engaño, estos autores utilizan una noción de elusión que los conduce a conclusiones similares a las de los autores que plantean sus interpretaciones a partir de los conceptos de defraudación y engaño. Esto es así por cuanto tales autores no entienden la elusión simplemente como una infracción del deber de pago de las cotizaciones, sino como un comportamiento que impide a la TGSS, por situarla en una posición de desconocimiento de la existencia o de la cuantía de la deuda, hacer efectiva su pretensión acudiendo al procedimiento de recaudación ejecutiva. En este sentido, cfr. **Álvarez Moreno, A.**, "Los delitos...cit.", p. 41; *Memoria...cit.*, p. 19; **De Vicente Martínez, R.**, *Delitos...cit.*, p. 236 y s.; "Protección...cit.", p. 106; *Los delitos contra la Seguridad Social en el Código...cit.*, p. 63 y ss.

¹³⁷ Ejemplo clarificador de esta clase de planteamientos puede ser el estudio de **Narváez Bermejo, M.A.**, *Delitos...cit.*, p. 100 y ss., que analiza la defraudación como si se tratase de la causación de un perjuicio patrimonial a la Seguridad Social con ánimo fraudulento; de forma particularmente gráfica, el autor encabeza las páginas dedicadas al concepto de fraude con el epígrafe "El elemento subjetivo del injusto".

¹³⁸ En este sentido, cfr. **Moreno Cánoves, A./Ruiz Marco, F.**, *Delitos...cit.*, p. 479; **Moreno Márquez, A.M.**, "Delitos...cit.", p. 47; **Rodríguez-Piñero Royo, M./Quintanar Díez, M.**, "El delito...cit.", p. 151; **Valle Muñiz, J.M.**, "La criminalización...cit.", en *Anuario de Derecho Penal*

requerido por la norma del art. 307 CP. No obstante, la defraudación es, ante todo, un elemento objetivo del tipo, una determinada clase de comportamiento, y no puede ser interpretado, por tanto, como un simple ánimo que debe acompañar al perjuicio causado mediante alguna de las modalidades genéricas de acción u omisión¹³⁹.

En relación con el concepto de defraudación en el delito tributario del art. 305 el debate doctrinal ha girado en torno al interrogante de saber en qué medida era trasladable a este injusto económico la conceptualización del fraude elaborada para los delitos patrimoniales, y particularmente, se ha centrado sobre la presencia o no de engaño en la defraudación analizada¹⁴⁰. La literatura especializada ha venido considerando

y Ciencias Penales, p. 781; "art. 307...cit., p. 785; "La criminalización...cit., en AA.VV., Delitos...cit., p. 203.

¹³⁹ En este sentido, cfr. Baylos, A./Terradillos, J., *Derecho...cit.*, 2ª ed., p. 175; Valle-Muñiz, J.M., "La criminalización...cit., en Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales, p. 757; "art. 307...cit., p. 773; "La criminalización...cit., en AA.VV., Delitos...cit., p. 182.

¹⁴⁰ El sector minoritario entiende que no es posible definir un concepto penal unitario de *defraudación*, común a todos los tipos que se estructuran sobre tal modo de comportamiento y, en concreto, que no resulta adecuado trasladar al delito del art. 305 una noción de fraude similar a la de la estafa, articulada alrededor del engaño, pero que exige también error y acto de disposición, requisitos ausentes de la secuencia delictiva del injusto de defraudación tributaria. El rechazo de la exigencia de engaño -sustentado también sobre argumentos político-criminales- hace converger a estos autores en torno a la idea de que en el delito fiscal estudiado defraudación es causación de un daño injusto mediante una conducta contraria a la rectitud, mediante las modalidades comisivas, o mediante el incumplimiento de los deberes tributarios de comunicación del sujeto. En este sentido, cfr., entre otros, Bacigalupo, E., "El delito fiscal en España...cit., p. 84 y ss.; "El nuevo...cit., p. 883 y s.; en Conde-Pumpido Ferreiro, C.(dir.), *Código...cit.*, tomo II, p. 3095 y ss.; "El delito fiscal...cit., p. 289 y ss.; Gimbernat Ordeig, E., "Consideraciones sobre los nuevos delitos contra la propiedad intelectual", en Poder Judicial, nº especial IX, 1989, p. 351 y s.; Gracia Martín, L., "La configuración...cit., 272 y ss.; Lamarca Pérez, C., "Observaciones sobre los nuevos delitos contra la Hacienda Pública", en Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, nº 178, 1985, p. 769 y ss.; Mestre Delgado, E., *La defraudación tributaria por omisión*, Madrid, 1991, p. 80 y s.; Pérez Royo, F., *Los delitos...cit.*, p. 114 y ss.; Suárez González, C./Herrera Molina, P.M., "Delito...cit., p. 739; Suárez González, C., "El delito...cit., p. 109 y ss.; en Bajo Fernández, M. y Otros, *Compendio...cit.*, p. 598 y 600.

La doctrina ampliamente mayoritaria entiende, por el contrario, que el concepto de defraudación con el que opera el ilícito del art. 305 es de índole estrictamente jurídico-penal y,

mayoritariamente que la defraudación encierra un comportamiento mendaz o engañoso¹⁴¹.

Pero en el delito contra la Seguridad Social la polémica sobre la presencia del engaño en el comportamiento defraudatorio se ha minimizado. Este debate, que en algunos casos, habida cuenta de las conclusiones a las que arribaban los diversos autores, ha quedado reducido a una cuestión casi puramente nominal, está actualmente ausente de

por lo tanto, que el sentido del mismo sólo puede encontrarse en el otrora capítulo IV del título XIII del CP (hoy capítulo VI del título XIII), rubricado como "*de las defraudaciones*". De ello se deduce que el indagado concepto ha de ser entendido como causación de un perjuicio patrimonial mediante un comportamiento mendaz o engañoso, a lo que se añade en diversos casos el requisito del ánimo fraudulento. Sin embargo, ello no lleva a asimilar el delito fiscal a la estafa, puesto que en ésta el engaño tiene un contenido distinto, al dar inicio a la secuencia causal error-acto de disposición patrimonial, elementos que están ausentes de la defraudación tributaria. La exigencia por parte de este sector del engaño no ha sido, con todo, interpretada ni mucho menos del mismo modo, pues en él se integran desde quienes piensan que ha de concurrir una verdadera *mise en scène* que arrope a la mendacidad, hasta aquellos autores que concluyen que el incumplimiento de determinados deberes de colaboración, habida cuenta de las limitadas informaciones que tiene la Administración sobre sus deudas tributarias, puede constituir materialmente una conducta engañosa. Cfr., en esta posición doctrinal, entre otros, Ayala Gómez, L., *El delito...*cit., p. 178 y s.; Bajo Fernández, M., *Derecho...*cit., p. 557; en Bajo Fernández, M./Pérez Manzano, M./Suárez González, C., *Manual...*cit., p. 608 y s.; Berdugo Gómez de la Torre, L./Ferré Olivé, J.C., *Todo...*cit., p. 50 y s.; Boix Reig, J., en Boix Reig, J./Bustos Ramírez, J., *Los delitos...*cit., 85; "*Aspectos...*cit., p. 269; Córdoba Roda, J., "*El delito...*cit., p. 693; "*El nuevo...*cit., p. 13 y ss.; "*Fraude...*cit., p. 193 y s.; Ferré Olivé, J.C., "*Delito...*cit., p. 111 y 116; Martínez Pérez, C., *El delito fiscal...*cit., p. 219 y ss.; "*El delito...*cit., en AA.VV., *Comentarios...*cit., p. 248 y ss.; *Los delitos...*cit., p. 41 y ss.; "*El delito...*cit., en Revista Penal, p. 57; *Derecho Penal económico. Parte Especial...*cit.; Morales Prats, F., "*Acotaciones...*cit., p. 6 y s.; Morillas Cueva, L., en Cobo del Rosal, M.(dir.) y Otros, *Curso...*cit., p. 868; Queralt, J.J., *Derecho...*cit., 3ª ed., p. 629 y s.; Quintero Olivares, G., "*El nuevo delito fiscal*", en Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública, nº 137, 1978, p. 1318; Rodríguez Devesa, J.M./Serrano Gómez, A., *Derecho Penal español. Parte Especial...*cit., 18ª ed., p. 577; Rodríguez Mourullo, G., "*El nuevo...*cit., en AA.VV., *Comentarios...*cit., p. 259 y ss.; "*Algunas...*cit., p. 160 y s.; Serrano Gómez, A., *Derecho...*cit., p. 580. El planteamiento básico de este sector se ha visto refrendado por las SSTS de 12/III/1986 (RJA 1462); 12/V/1986 (RJA 2449); 2/III/1988 (RJA 1520) y 27/XII/1990 (RJA 5209).

¹⁴¹ Así lo ha entendido también de forma predominante la jurisprudencia. Cfr. expresamente, en este sentido, las SSTS de 29/VI/1985 (RJA 3087); 12/III/1986 (RJA 1462), 12/V/1986 (RJA 2449); 2/III/1988 (RJA 1520); 27/XII/1990 (RJA 5209); 28/VI/1991 (RJA 7590); 20/XI/1991 (RJA 8338); 31/V/1993 (RJA 4293); 10/XI/1993 (RJA 8387).

las interpretaciones del art. 307 CP. Con alguna excepción¹⁴², los analistas parten de que la defraudación, elemento rector de la conducta típica, requiere la concurrencia de una conducta mendaz o engañosa causante del perjuicio patrimonial¹⁴³.

Ciertamente, el consenso doctrinal sobre la exigencia de engaño, aun cuando no constituye sino un limitado avance en la descripción del comportamiento típico, apunta en la dirección correcta. El concepto jurídico-penal de defraudación con el que opera el art. 307 CP requiere la causación de un perjuicio patrimonial -en concreto, de acuerdo con las modalidades genéricas de comisión, un perjuicio patrimonial generado en el marco de determinados comportamientos-, pero también de una conducta mendaz o engañosa. La exigencia de engaño es un punto de partida adecuado para la especificación de las acciones y omisiones prohibidas.

Esta idea viene avalada por diversas consideraciones. En primer lugar, es la

¹⁴² Dolz Lago, M.-J., "El nuevo...cit., p. 105 y s., conforma, a partir del estudio de resoluciones jurisprudenciales referidas al delito de fraude tributario, un concepto de defraudación ciertamente heterodoxo. En su conceptualización, de cariz sustancialmente subjetivo, no tienen acogida ni el engaño ni el error, pero sí el ánimo de lucro y el ánimo defraudatorio. Sobre este planteamiento cabría reproducir los argumentos arriba expuestos en el sentido de que la defraudación no es sólo un elemento con (evidente) incidencia sobre la vertiente subjetiva del tipo, sino que es, ante todo, el núcleo de la conducta típica, un determinado género de comportamiento que trasciende las modalidades genéricas de comisión.

Pero seguramente la excepción más significativa es la de Suárez González, C., "art. 307...cit., p. 884; en Bajo Fernández, M. y Otros, *Compendio...cit.*, p. 615, para quien la defraudación es la causación de un perjuicio patrimonial a través de alguna de las modalidades genéricas de comisión. En sentido convergente, Conde-Pumpido Ferreiro, C., *Apropiaciones...cit.*, p. 82, parece defender implícitamente la innecesariedad del engaño.

¹⁴³ Cfr., de esta opinión, Agustí i Juliá, J., en Rojo Torrecilla, E. (coord.), *Delitos...cit.*, p. 304; Baylos, A./Terradillos, J., *Derecho...cit.*, 2ª ed., p. 175; Escobar Jiménez, R., "El delito...cit., p. 3; en AA.VV., *Código...cit.*, p. 1439; Martínez Lucas, J.A., "Estudios...cit., p. 519; Moreno Márquez, A.M., "Delitos...cit., p. 41 y s.; Narváez Bermejo, M.A., *Delitos...cit.*, p. 100; Pérez Manzano, M./Mercader Uguina, J.R., "El delito...cit., en Relaciones Laborales, p. 27, "El delito...cit., en AA.VV., *Comentarios...cit.*, p. 192 y s.; Valle Muñiz, J.M., "La criminalización...cit., en Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales, p. 757 y ss.; "art. 307...cit., p. 773; "La criminalización...cit., en AA.VV., *Delitos...cit.*, p. 183.

interpretación que mejor se ajusta al sentido gramatical de la expresión "defraudación"¹⁴⁴. Según la última edición del Diccionario de la Real Academia Española¹⁴⁵, "defraudar" significa, en la acepción que a todas luces corresponde al supuesto estudiado, "eludir o burlar el pago de los impuestos o contribuciones", mientras que por "eludir" hay que entender "evitar algo con astucia o maña" y por "burlar", en este caso, "engañar, hacer creer lo que no es verdad". En segundo lugar, y como señala la doctrina mayoritaria¹⁴⁶, se adecúa al sentido genérico que tiene este término en el capítulo VI del título XIII del Libro II CP (titulado "de las defraudaciones"), punto de referencia básico para la definición de un concepto jurídico-penal de defraudación¹⁴⁷.

A estos argumentos cabe añadir otros deducibles del texto de la norma o de la voluntad del legislador. Por una parte, cabe razonablemente pensar que si, tras dos décadas de debate doctrinal sobre los requisitos de la defraudación en el delito fiscal, y a pesar de que la literatura especializada había recomendado abandonar el fraude y

¹⁴⁴ Cfr., en relación con el delito del art. 305, **Martínez-Buján Pérez, C.**, *Los delitos...* cit., p. 41. Asimismo, **Martínez Pérez, C.**, *El delito fiscal...* cit., p. 222.

¹⁴⁵ Vid. **Real Academia Española**, *Diccionario de la Lengua española*, 21ª ed., Madrid, 1992.

¹⁴⁶ Cfr. **Escobar Jiménez, R.**, "El delito..." cit., p. 3; en **AA.VV.**, *Código...* cit., p. 1439. En relación con el delito de defraudación tributaria, ya **Ayala Gómez, I.**, *El delito...* cit., p. 178; **Martínez Pérez, C.**, *El delito fiscal...* cit. p. 221 y s.; "El delito..." cit., en **AA.VV.**, *Comentarios...* cit., p. 248; **Quintero Olivares, G.**, "El nuevo..." cit., p. 1318; **Rodríguez Mourullo, G.**, "El nuevo..." cit., en **AA.VV.**, *Comentarios...* cit., p. 260; "Algunas..." cit., p. 160 y s.

Pérez Manzano, M./Mercader Uguina, J.R., "El delito..." cit., en *Relaciones Laborales*, p. 27; "El delito..." cit., en **AA.VV.**, *Comentarios...* cit., p. 191, señalan, sin embargo, que no es obligado interpretar la defraudación del art. 307 CP en el mismo sentido que las del mencionado capítulo VI, ya que se encuentran en títulos distintos. Crítico también con el planteamiento expuesto en el texto, **Dolz Lago, M.-J.**, "El nuevo..." cit., p. 106.

¹⁴⁷ **Ayala Gómez, I.**, *El delito...* cit., p. 178, había sugerido ya con razón, en aras de reforzar la seguridad jurídica, la necesidad de dotar de naturaleza normativa a la "defraudación" del delito fiscal. La norma estaría, por tanto, utilizando un concepto propiamente penal de "defraudación", con un sentido jurídico-técnico.

construir el delito contra la Seguridad Social exclusivamente sobre las modalidades genéricas de comisión (con la intención fundamental de facilitar la aplicación de la norma)¹⁴⁸, el legislador ha decidido articular la conducta prohibida sobre la defraudación, lo habrá hecho plenamente consciente de que el sector dominante de los analistas del injusto del art. 305 considera que defraudar es causar un daño patrimonial mediante engaño¹⁴⁹. Parece pues que la voluntad del legislador ha sido hacer depender de la presencia de engaño la tipicidad penal de los incumplimientos de la obligación de cotización. Por otra parte, no puede entenderse que la defraudación sea la mera causación de un daño patrimonial o la provocación de tal perjuicio a través de las modalidades de comisión, puesto que esta exégesis olvidaría que ese es ya el sentido de la formas generales de comportamiento previstas por el tipo, y la norma, a contracorriente de la opinión de los analistas anteriores a la L.O. 6/1995, no sólo se refiere a la elusión del pago, a la obtención indebida de devoluciones o al disfrute indebido de deducciones, sino también a la defraudación, comportamiento que abarca a todas ellas. Defraudar no puede, por tanto, tener el mismo sentido que eludir el pago, obtener indebidamente devoluciones o disfrutar indebidamente de deducciones, sino que requiere una nota de mendacidad en el comportamiento¹⁵⁰.

Por último, si en la exégesis de la defraudación se tienen en cuenta consideraciones político-criminales, no parece que éstas vayan a desacreditar la

¹⁴⁸ Cfr., en relación con el delito de defraudación contributiva, Ferré Olivé, J.C., "Delitos...cit.", p. 55; De Vicente Martínez, R., *Delitos...cit.*, p. 237 y s.; "Protección...cit.", p. 106.

¹⁴⁹ Cfr., sobre este argumento, Valle Muñiz, J.M., "La criminalización...cit.", en *Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales*, p. 758; "art. 307...cit.", p. 773; "La criminalización...cit.", en AA.VV., *Delitos...cit.*, p. 183.

¹⁵⁰ Una argumentación similar es expuesta, en relación con el delito de defraudación tributaria, por Córdoba Roda, J., "Fraude...cit.", p. 193; Martínez-Buján Pérez, C., *Los delitos...cit.*, p. 41.

Por el contrario, Landecho Velasco, C.M./Molina Blázquez, C., *Derecho Penal español. Parte Especial*, 2ª ed., Madrid, 1996, p. 293, entienden que defraudar es idéntico a eludir el pago. Claramente en desacuerdo con esta opinión Morales Prats, F., "art. 305...cit.", p. 731.

interpretación del fraude hasta ahora sustentada. En primer lugar, la exigencia de engaño en el concepto de fraude manejado por el tipo no constituye más que un punto de partida en la labor de delimitación de la conducta prohibida¹⁵¹. Las consecuencias que los diferentes especialistas han derivado de esta exigencia en el delito fiscal del art. 305 CP muestran que el engaño puede ser un término verdaderamente polisémico, y es sólo en ese momento de indagación de la conducta engañosa cuando, optando por una concepción excesivamente estricta o restrictiva de la mendacidad, puede dificultarse la adecuada protección del bien jurídico. La mera exigencia de engaño en la conducta defraudatoria no parece por sí sola capaz, a falta de la concreta definición de este elemento, de inutilizar la virtualidad tutelar de la norma¹⁵².

Además, la construcción del tipo en torno a la defraudación y la propia exigencia de engaño en la misma probablemente no deben ser criticadas desde un punto de vista político-criminal. El engaño cumple la función de mantener al margen de la órbita punible los meros incumplimientos de deberes contributivos¹⁵³, comportamientos carentes de un relevante desvalor de acción que, a la luz del carácter fragmentario del Derecho Penal, no pueden tener cabida en el injusto del art. 307 CP. Como supuesto más evidente de estos incumplimientos de deberes extrapenales, el simple impago de cuotas en el que se

¹⁵¹ Cfr., en esta línea, en relación con el delito del art. 305, **Martínez-Buján Pérez, C.**, *Los delitos...cit.*, p. 41.

¹⁵² A pesar de las opiniones expresadas por **Ferré Olivé, J.C.**, *"Delitos...cit."*, p. 55; **De Vicente Martínez, R.**, *Delitos...cit.*, p. 237 y s.; *"Protección...cit."*, p. 106, desde una perspectiva netamente político-criminal, en contra de la formulación del tipo como una defraudación o de la exigencia en la conducta típica de los requisitos del fraude.

¹⁵³ Cfr., en relación con el delito de defraudación tributaria, **Martínez Pérez, C.**, *"El delito...cit."*, en **AA.VV.**, *Comentarios...cit.*, p. 250; *"El delito...cit."*, en *Revista Penal*, p. 57; *Derecho Penal económico. Parte Especial...cit.*

Esta labor cualificadora del desvalor de acción de la conducta prohibida tal vez podría ser cumplida también por alguna de las modalidades de comisión previstas en el tipo (particularmente por la elusión del pago de cuotas), pero no puede dejar de valorarse el hecho de que el requisito del fraude hace más patente la exclusión del tipo de los meros incumplimientos de deberes de cotización; alejar cualquier duda sobre tal exclusión es ciertamente positivo.

produce la correcta presentación de los documentos de cotización debe ser una conducta, como ha reconocido unánimemente la doctrina¹⁵⁴, ajena al área de intervención punitiva, y que permanecerá exclusivamente como infracción administrativa recogida en la LISOS. El Derecho Penal no puede verse reducido en este punto al papel de instrumento de garantía del cumplimiento de deberes extrapenales. Tales incumplimientos de deberes no están dotados de una particular peligrosidad para el bien jurídico, pues no ocultan a la TGSS la existencia o la cuantía de la deuda; por ello, parecen suficientes en principio los medios de defensa no penales con que cuenta la Administración de la Seguridad Social (instrumentos de recaudación ejecutiva, recargos, sanciones laborales, entre otros) para conjurar su -limitada- peligrosidad para el objeto de tutela¹⁵⁵. Generalmente en todo delito contra la Seguridad Social podrá reconocerse la infracción de deberes contributivos¹⁵⁶ (sean éstos el de proceder a la inscripción de la empresa, el de afiliar y dar de alta a trabajadores empleados, el de pagar las cuotas empresariales, el de presentar los documentos de cotización o el de pagar las cuotas previamente retenidas a los

¹⁵⁴ Cfr. Baylos, A./Terradillos, J., *Derecho...* cit., 2ª ed., p. 177; Escobar Jiménez, R., "El delito..." cit., p. 3; en AA.VV., *Código...* cit., p. 1439; Martínez Lucas, J.A., "Estudios..." cit., p. 519; Moreno Cánoves, A./Ruiz Marco, F., *Delitos...* cit., p. 474; Muñoz Conde, F., *Derecho...* cit., 11ª ed., p. 910; Pérez Manzano, M./Mercader Uguina, J.R., "El delito..." cit., en Relaciones Laborales, p. 27; "El delito..." cit., en AA.VV., *Comentarios...* cit., p. 192 y s.; Valle Muñiz, J.M., "La criminalización..." cit., en Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales, p. 765; "art. 307..." cit., p. 777; "La criminalización..." cit., en AA.VV., *Delitos...* cit., p. 189 y s.

Así lo ha entendido también claramente la literatura en relación con la falta de pago de tributos, incluidos autores que rechazan la concurrencia del engaño en el concepto de defraudación. Cfr., en este sentido, por todos, Ayala Gómez, I., *El delito...* cit., p. 182; Martínez Pérez, C., *El delito fiscal...* cit., p. 224; "El delito..." cit., en AA.VV., *Comentarios...* cit., p. 248 y ss.; Los delitos..." cit., p. 41 y 43; Pérez Royo, F., *Los delitos...* cit., p. 114 y s.

¹⁵⁵ Cfr., en este sentido, Pérez Manzano, M./Mercader Uguina, J.R., "El delito..." cit., en Relaciones Laborales, p. 27; "El delito..." cit., en AA.VV., *Comentarios...* cit., p. 192 y s., quienes apuntan que la incriminación de estos supuestos supondría una vulneración del principio de intervención mínima.

¹⁵⁶ Cfr., expresamente, Moreno Márquez, A.M., "Delitos..." cit., p. 44.

trabajadores¹⁵⁷). Pero el desvalor de acción de la conducta típica no reside sólo en tal infracción, sino también en el despliegue de un comportamiento mendaz, particularmente peligroso para el bien jurídico por situar a la TGSS en una posición de desconocimiento que le impediría poner en marcha sus propias medidas de autoprotección frente a la agresión antijurídica.

Secundada la tesis ampliamente dominante, que considera que el engaño es el elemento nuclear de la defraudación en el delito contra la Seguridad Social, se abre ante el intérprete la labor de definir qué ha de entenderse por comportamiento engañoso en un injusto económico de las características del que recoge el art. 307 CP.

Presupuesto de la definición es que no se trata del concepto de engaño operante en el delito de estafa. Así ha sido destacado de forma prácticamente unánime en relación con el ilícito de defraudación tributaria¹⁵⁸ y así lo han entendido con razón los analistas

¹⁵⁷ Deberes establecidos expresamente en los siguientes preceptos:

-obligación de inscripción de la empresa: arts. 99 LGSS y 5.1 RGIAAB.

-obligación de instar la afiliación y el alta de los trabajadores empleados: arts. 100.1 LGSS, 24.1 y 29.1 RGIAAB.

-obligación de cumplimentar y presentar los documentos de cotización: arts. 26.1 LGSS, 76.1 RGR.

-obligación de pago de las cuotas y conceptos de recaudación conjunta: arts. 15 LGSS, 74 RGR, 66.1 O. de 22 de febrero de 1996.

-obligación de ingreso de las cuotas previamente retenidas a los trabajadores: 104.3 LGSS, 22.5 RGCL.

¹⁵⁸ En este sentido se han pronunciado no sólo autores que defienden un concepto de defraudación en el que tiene cabida el engaño sino también otros que parten de una concepción más amplia de fraude. Cfr., por todos, Ayala Gómez, I., *El delito...*cit., p. 184 y ss.; Bacigalupo, E., *"El delito fiscal en España..."*cit., p. 85; Bajo Fernández, M./Suárez González, C., en Bajo Fernández, M./Pérez Manzano, M./Suárez González, C., *Manual...*cit., p. 609; Martínez Pérez, C., *El delito fiscal...*cit., p. 223; *Los delitos...*cit., p. 42 y s., y 50 y s.; *"El delito..."*cit., en *Revista Penal*, p. 57; *Derecho Penal económico. Parte Especial...*cit.; Rodríguez Mourullo, G., *"El nuevo..."*cit., en AA.VV., *Comentarios...*cit., p. 260 y s.; Suárez González, C., *"El delito..."*cit., p. 110.

del injusto estudiado¹⁵⁹.

Mantener en sede del delito de defraudación a la Seguridad Social el concepto de engaño de la estafa sería, en primer lugar, abiertamente desaconsejable desde un punto de vista político-criminal¹⁶⁰. Trasladar mecánicamente al injusto del art. 307 el contenido que tienen en aquel delito patrimonial el engaño, y los elementos que lo vinculan, en la secuencia de imputación, al perjuicio, supondría convertir este tipo en una norma de muy escasa utilidad protectora.

Pero es que además no existe razón alguna que obligue a llevar a cabo esta traslación. El diferente carácter de ambos ilícitos (patrimonial en el caso de la estafa, económico en el de la defraudación contributiva) constituye un primer indicio del sinsentido de semejante operación. Y tal divergencia de naturaleza no es sino plasmación de una doble circunstancia, que es la que hace patente la inadecuación de la traslación de criterios interpretativos. Por un lado, ambos ilícitos protegen bienes jurídicos distintos: el patrimonio de un macro-organismo administrativo y, mediatamente, el cumplimiento de las funciones de las cotizaciones en el marco de fines de política económica y social de importancia capital para la comunidad en el caso del delito de defraudación contributiva, mientras que en la estafa la lesividad de la conducta se limita a los intereses patrimoniales de sujetos -frecuentemente- individuales. Por otro lado, ambos delitos están pensados para la tutela de relaciones de orden jurídico y económico claramente distintas, y ello se manifiesta en las diferentes relaciones intersubjetivas sobre las que se superponen¹⁶¹.

¹⁵⁹ Cfr. Pérez Manzano, M./Mercader Uguina, J.R., "El delito...cit.", en Relaciones Laborales, p. 27; "El delito...cit.", en AA.VV., Comentarios...cit., p. 192; Valle Muñiz, J.M., "La criminalización...cit.", en Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales, p. 759 y ss.

¹⁶⁰ En este sentido, expresivamente y en relación con el ilícito del art. 305, Berdugo Gómez de la Torre, L./Ferré Olivé, J.C., *Todo...cit.*, p. 50; Ferré Olivé, J.C., "Delito...cit.", p. 111.

¹⁶¹ En esta línea, cfr., en referencia al delito fiscal, Ayala Gómez, I., *El delito...cit.*, p. 178 y s.

Esta reflexión remite a una consideración fundamental para la labor de precisar los conceptos de engaño y de fraude en el delito de defraudación contributiva a partir de su sentido en el ilícito de estafa; a saber: las necesidades de protección de la Administración de la Seguridad Social son distintas de las que surgen en las relaciones entre los particulares, regidas por el Derecho privado (relación intersubjetiva arquetípica del delito de estafa). En éstas la inmediatez entre los sujetos permite que la eventual víctima pueda tener un conocimiento mayor de las circunstancias relevantes para la defensa de sus intereses¹⁶². Por el contrario, en una relación como la que se establece entre los sujetos pasivos de la relación de cotización y la TGSS, caracterizada por la masificación, la despersonalización y la automatización, la Administración de la Seguridad Social se muestra como más vulnerable, en la medida en que, a pesar de sus notables potestades de inspección y de ejecución coactiva de las deudas, depende del cumplimiento de ciertos deberes por parte del obligado para tener una información certera y completa sobre las deudas contributivas¹⁶³. De ello se deriva que el delito contra la Seguridad Social exige una sustancialidad de engaño menor de la que es requerida por el ilícito de estafa. La barrera de tutela penal no debe, por tanto, retrasarse hasta el punto en el que se exige que el perjuicio patrimonial sea consecuencia de una representación errónea de la realidad que sufra la TGSS, que no sólo le impide poner en práctica los mecanismos de autoprotección sino que le lleva incluso a contribuir activamente al menoscabo de sus intereses. Más bien, lo más habitual y, en tal medida, lo más temible en este ámbito será que la imposibilidad de que la TGSS pueda conjurar con sus propios medios el peligro que acecha a sus intereses patrimoniales se derive de su absoluta inconsciencia sobre las circunstancias y hechos relevantes para sus derechos de cotización. Hasta ese punto, en

¹⁶² Cfr., en relación con el delito del art. 305, **Pérez Royo, F.**, *Los delitos...cit.*, p. 115.

¹⁶³ Cfr., en referencia al delito de fraude fiscal, **Gracia Martín, L.**, *La infracción...cit.*, p. 103 y ss.; **Martínez-Buján Pérez, C.**, *Los delitos...cit.*, 51; **Pérez Royo, F.**, *Los delitos...cit.*, p. 115 y s.

el cual son inútiles los mecanismos jurídico-laborales de tutela con que cuenta la TGSS, debe extenderse el manto protector del Derecho Penal.

Todo ello muestra que el contenido del engaño, y la relación de imputación que se establece entre éste y el perjuicio patrimonial en los delitos de estafa y de defraudación a la Seguridad Social no sólo no son idénticos, sino que necesariamente habrán de presentar diferencias.

En el tipo del art. 307 no se da la secuencia engaño bastante para generar un estado psíquico de error en la víctima que dará lugar a su contribución fáctica -acto de disposición- a la causación del perjuicio patrimonial ilícito. Desmenuzando esta conexión de imputación propia de la estafa puede esbozarse la exégesis de la relación de riesgo entre engaño y perjuicio patrimonial en el delito estudiado, así como la noción de engaño con la que opera el mismo¹⁶⁴. Primeramente, en relación con la modalidad principal de comisión -la elusión del pago de cuotas- y con la de disfrute indebido de deducciones contributivas (en lo que se refiere al disfrute fraudulento por incumplimiento sobrevenido de las condiciones de la desgravación¹⁶⁵) puede observarse que, por su propia realización, el comportamiento engañoso no ve delimitada su tipicidad por su capacidad *ex ante* para generar un error en la Administración de la Seguridad Social¹⁶⁶. Este error,

¹⁶⁴ Valle Muñiz, J.M., "La criminalización...cit., en Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales, p. 759, considera que, sin proceder a la traslación de criterios criticada, el aprovechamiento del acerbo teórico sobre el contenido del engaño en la estafa puede contribuir a perfilar la conducta típica en el delito del art. 307 CP. En un sentido similar, en relación con el delito fiscal del art. 305 CP, Ayala Gómez, L., *El delito...cit.*, p. 184.

¹⁶⁵ Y también en lo que se refiere a la obtención fraudulenta de la desgravación cuando la legislación social concede automáticamente el beneficio, sin necesidad de previa solicitud al INEM.

¹⁶⁶ De otra opinión, lacónicamente, Martínez Lucas, J.A., "Estudios...cit., p. 519. Probadamente en el mismo sentido que éste, Boix Reig, J./Mira Benavent, J., en Vives Antón, T.S. (coord.), *Comentarios...cit.*, tomo II, p. 1523; Boix Reig, J., en Vives Antón, T.S. y Otros, *Derecho...cit.*, p. 529.

En el sentido del texto, cfr. en referencia al delito del art. 305, Bajo Fernández, M./Suárez González, C., en Bajo Fernández, M./Pérez Manzano, M./Suárez

entendido como estado psíquico¹⁶⁷, no se da en relación con la TGSS¹⁶⁸, en la que sólo se manifestará un estado de absoluta inconsciencia de la mendacidad y de las circunstancias que determinan la existencia o cuantía de la obligación que fraudulentamente se incumple. En la relación entre el sujeto obligado y la TGSS ni se da ese estado psíquico ni, en la medida en que no se precisa en estas modalidades comisivas un acto de disposición patrimonial, resulta necesario exigir ese error¹⁶⁹ entendido como representación mental de la Administración sobre la -falsa- situación del sujeto a efectos contributivos. Por lo tanto, sólo podría hablarse de error de la TGSS en el art. 307 -en estas modalidades comisivas- si por tal término se entendiese la concepción equívoca de la realidad¹⁷⁰ que tiene la entidad recaudadora o, más en concreto, la inconsciencia de la

González, C., *Manual...*cit., p. 609; **Martínez-Buján Pérez, C.**, *Los delitos...*cit., p. 43 y 51.

¹⁶⁷ Así se entiende generalmente en el delito de estafa. Cfr., por todos, **Pérez Manzano, M.**, *"Acerca..."*cit., p. 291; **Vives Antón, T.S./González Cussac, J.L.**, en **Vives Antón, T.S.(coord.)**, *Comentarios...*cit., tomo II, p. 1225.

¹⁶⁸ Cfr. **Dolz Lago, M.-J.**, *"El nuevo..."*cit., p. 106. En relación con el delito de defraudación tributaria lo afirman así -con diferencias-, entre otros, **Ayala Gómez, I.**, *El delito...*cit., p. 187 y s.; **Bacigalupo, E.**, *"El delito fiscal en España..."*cit., p. 86; **Córdoba Roda, J.**, *"Fraude..."*cit., p. 194; **Martínez Pérez, C.**, *"El delito..."*cit., en **AA.VV.**, *Comentarios...*cit., p. 249; **Los delitos...cit., p. 51.**

¹⁶⁹ Cfr. **Baylos, A./Terradillos, J.**, *Derecho...*cit., 2ª ed., p. 175; **Narváez Bermejo, M.A.**, *Delitos...*cit., p. 100; **Valle Muñiz, J.M.**, *"La criminalización..."*cit., en *Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales*, p. 760.

¹⁷⁰ Cfr. **Baylos, A./Terradillos, J.**, *Derecho...*cit., 2ª ed., p. 175; **Moreno Márquez, A.M.**, *"Delitos..."*cit., p. 42.

La literatura alemana que se ha ocupado del delito de estafa de cotizaciones entiende que no existe problema para afirmar la concurrencia de error -en el sentido de tal injusto patrimonial- en el caso en el que el empresario notifica a la entidad recaudadora un volumen salarial o un número de trabajadores menor del realmente existente [cfr. **Bente, U.**, *Die Strafbarkeit...*cit., p. 106; **"Vorenthalten..."cit., p. 13; **Fries, R.**, *Strafrechtliche...*cit., p. 102; **Martens, H.-H./Wilde, K.**, *Strafrecht...*cit., p. 92]. Por el contrario, en los casos en que el sujeto omite cualquier comunicación sobre su deuda, mayoritariamente se ha considerado que no existe error de la entidad recaudadora [cfr., entre otros, **Bente, U.**, *Die Strafbarkeit...*cit., p. 102 y ss.; **"Vorenthalten..."cit., p. 13; **Fisseler, M.**, *Die Strafbarkeit...*cit., p. 112; **Fries, R.**,****

misma sobre la existencia o la cuantía de la obligación.

Por otra parte, en el ámbito de las modalidades genéricas de referencia no se da un acto de disposición patrimonial por parte de la TGSS¹⁷¹. Sólo ficticiamente podría afirmarse que la falta de la puesta en marcha por parte de la TGSS de los mecanismos de cumplimiento coactivo de la obligación desatendida -falta que no es debida a un estado de error sino a la propia inconsciencia del incumplimiento- constituye un acto de disposición patrimonial¹⁷². La defraudación contributiva -a diferencia del ilícito patrimonial últimamente aludido¹⁷³- no es, en relación con este núcleo básico de conductas prohibidas, un delito de relación, y por lo tanto no requiere la colaboración

Strafrechtliche...cit., p. 53, y 101 y s.; Heitmann, K., "Soziale...cit., p. 579; Lackner, K., *Strafgesetzbuch*...cit., § 263, NM 18].

¹⁷¹ Cfr. Baylos, A./Terradillos, J., *Derecho*...cit., 2ª ed., p. 175; Narváez Bermejo, M.A., *Delitos*...cit., p. 100; Valle Muñiz, J.M., "La criminalización...cit., en Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales, p. 760.

En el mismo sentido, en referencia al delito de defraudación tributaria, Ayala Gómez, I., *El delito*...cit., p. 187 y s.; Bacigalupo, E., "El delito fiscal en España...cit., p. 85; "El nuevo...cit., p. 884; en Conde-Pumpido Ferreiro, C., *Código*...cit., tomo II, p. 3096; "El delito...cit., p. 290 y s.; Córdoba Roda, J., "Fraude...cit., p. 194; Martínez Pérez, C., *El delito fiscal*...cit., p. 223; Los delitos...cit., p. 50; Suárez González, C., "El delito...cit., p. 110.

¹⁷² Sin embargo, la mayor flexibilidad con la que se interpretan los requisitos de la estafa en el ordenamiento alemán lleva a entender a aquella doctrina que la falta de ejecución coactiva de la deuda constituye un verdadero acto de disposición patrimonial por omisión. En este sentido, cfr. Bente, U., *Die Strafbarkeit*...cit., p. 108 y s.; "Vorenthalten...cit., p. 13 y s.; Franzheim, H., "Das strafrechtliche...cit., p. 90; Fries, R., *Strafrechtliche*...cit., p. 103; Heitmann, K., "Soziale...cit., p. 579; Kniffka, R., "Die Strafbarkeit...cit., p. 47; Schäfer, H., "Die Strafbarkeit des Arbeitgebers...cit., p. 97.

¹⁷³ Sobre el carácter de delito de relación de la estafa cfr. Bajo Fernández, M./Pérez Manzano, M., en Bajo Fernández, M./Pérez Manzano, M./Suárez González, C., *Manual*...cit., p. 274; Conde-Pumpido Ferreiro, C., *Estafas*...cit., p. 83; Pérez Manzano, M., "Acerca...cit., p. 292; en Bajo Fernández, M. y Otros, *Compendio*...cit., p. 443; Valle Muñiz, J.M., "art. 248...cit., p. 488.

fáctica del sujeto engañado para generar el perjuicio patrimonial típico¹⁷⁴.

Si parece por completo inadecuado el intento de delimitar la tipicidad de la conducta mendaz, como comportamiento que crea -o incrementa- el riesgo de generar el perjuicio típico, mediante su conexión con el error y, ulteriormente, con el acto de disposición patrimonial provocado por éste, tal delimitación podrá ser realizada a partir de consideraciones teleológicas y de orden político-criminal, que llevarán a precisar el fin de protección de la norma¹⁷⁵. El fin de protección del tipo del art. 307 no puede ser salvaguardar a la Seguridad Social de sencillos incumplimientos en materia de cotización, que sólo perturban de forma escasamente significativa la recaudación de la concreta deuda. Para supuestos de este calibre la TGSS ya cuenta con instrumentos mucho más ágiles -y útiles- de protección que, en virtud del principio de subsidiariedad, marginan la intervención punitiva. Ésta debe reservarse para los casos que engendran una efectiva peligrosidad, mínimamente relevante, de causación del perjuicio patrimonial. Tales supuestos son aquellos en los que el comportamiento engañoso del sujeto se muestra como susceptible de dejar a la TGSS en desconocimiento de los hechos que fundamentan la existencia o la cuantía de la deuda¹⁷⁶. Pero la trascendencia del bien jurídico protegido

¹⁷⁴ Cfr., en esta línea, **Valle Muñiz, J.M.**, "La criminalización...cit.", en *Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales*, p. 760. En relación con el delito del art. 305 CP **Martínez-Buján Pérez, C.**, *Los delitos...cit.*, p. 50 y 52 -quien sugiere que el legislador no ha dado al injusto el carácter de delito de relación ni ha exigido la contribución material del sujeto pasivo por la trascendencia del bien representado-.

¹⁷⁵ Un método análogo de delimitación del engaño ha sido empleado respecto del delito de fraude fiscal por **Martínez-Buján Pérez, C.**, *Los delitos...cit.*, p. 41 y s. En sentido similar, cfr. **Ayala Gómez, L.**, *El delito...cit.*, p. 188.

¹⁷⁶ Cfr. **Baylos, A./Terradillos, J.**, *Derecho...cit.*, 2ª ed., p. 175; **Martínez-Buján Pérez, C.**, *Los delitos...cit.*, p. 90; **Pérez Manzano, M./Mercader Uguina, J.R.**, "El delito...cit.", en *Relaciones Laborales*, p. 27; "El delito...cit.", en *AA.VV.*, *Comentarios...cit.*, p. 192; **Valle Muñiz, J.M.**, "La criminalización...cit.", en *Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales*, p. 765; "art. 307...cit.", p. 777; "La criminalización...cit.", en *AA.VV.*, *Delitos...cit.*, p. 189.

Para **Álvarez Moreno, A.**, "Los delitos...cit.", p. 41; *Memoria...cit.*, p. 19 y s.; **Muñoz Conde, F.**, *Derecho...cit.*, 11ª ed., p. 910; ; **De Vicente Martínez, R.**, *Delitos...cit.*, 236; "Los

y, adicionalmente, la importancia cuantitativa del daño patrimonial que amenaza a la Seguridad Social -habida cuenta de que existe un significativo límite cuantitativo de tipicidad- aconsejan no limitar el área típica a engaños de gran complejidad y dotados de un andamiaje tal que los haga difícilmente reconocibles. Lejos de ello, las razones que han venido siendo expuestas sugieren que el fin de protección de la norma debe llevar a integrar en el área típica los comportamientos engañosos que, mediante la infracción de un deber, poseen una capacidad mínimamente relevante de dejar a la TGSS en desconocimiento de las circunstancias que fundamentan la existencia o la cuantía de la deuda y, por tanto, de causar el daño patrimonial ilícito¹⁷⁷.

Éste es el parámetro general de tipicidad del engaño y el que se aplica a las conductas defraudatorias que se dan en los ámbitos de la elusión del pago de cuotas o del disfrute indebido de deducciones por incumplimiento sobrevenido de las condiciones. Sin embargo, en lo que se refiere a la obtención indebida de devoluciones y al disfrute indebido de deducciones por obtención fraudulenta¹⁷⁸ los criterios de delimitación de la tipicidad del engaño son otros, más cercanos a los que acotan la conducta prohibida en la estafa. En estas modalidades de comisión existe en todo caso una comunicación directa entre el agente y la Administración de la Seguridad Social, de modo que en la TGSS o en

delitos contra la Seguridad Social en el Proyecto...cit., p. 1154; *Los delitos contra la Seguridad Social en el Código...cit.*, p. 63; y para la propia Exposición de Motivos de la L.O. 6/1995 tal desconocimiento es un criterio de delimitación de la tipicidad de la conducta, pero lo deducen de la interpretación del elemento "elusión".

¹⁷⁷ Las consideraciones sobre las necesidades de protección de la Seguridad Social muestran porque no cabe compartir la conceptualización del engaño propia de la teoría de la *mise en scène*, planteamiento por lo demás ya prácticamente periclitado en el debate del delito de defraudación tributaria. No es necesaria una tal exteriorización y corporeización del engaño para que surja un peligro suficientemente relevante de daño patrimonial. Antes bien, el peligro podrá ser aún mayor en casos en los que no exista esa puesta en escena de la acción engañosa. En sentido análogo, en relación con el delito del art. 305, cfr. **Morales Prats, F.**, "Acotaciones...cit.", p. 6 y s.

¹⁷⁸ Excepción hecha de los casos de obtención fraudulenta que no requieren previa solicitud de la deducción -por ser ésta concedida automáticamente por la legislación social-, que se rigen por el parámetro de tipicidad recién analizado.

el INEM siempre se dará una mínima representación de la situación falsa, que permite hablar -ahora sí- de error del sujeto pasivo¹⁷⁹. Como consecuencia de este error la TGSS o el INEM realizarán un acto de disposición patrimonial causante del perjuicio típico¹⁸⁰: procederán a otorgar y hacer efectiva la indebida devolución o deducción de cuotas. Por tanto, en estas modalidades comisivas, si bien se conservan las peculiaridades propias de una relación que vincula a un sujeto particular con un macro-organismo administrativo, la conexión de riesgo del engaño con el daño patrimonial y el contenido de los elementos de la misma son similares a los del tipo de estafa¹⁸¹. La conducta engañosa será en este caso típica en la medida en que se presente *ex ante* como capaz de generar un error de la TGSS que determine el otorgamiento de la devolución o de la deducción -acto de disposición patrimonial-¹⁸².

A partir de los parámetros expuestos puede esbozarse un catálogo básico de las acciones que conformarán la defraudación en el ilícito del art. 307. En referencia exclusivamente al tipo de acción, y respecto de la modalidad genérica de elusión del pago de cuotas¹⁸³, no conformarán la defraudación típica los casos de simple falta de pago de

¹⁷⁹ Cfr. Baylos, A./Terradillos, J., *Derecho...*cit., 2ª ed., p. 175; Valle Muñiz, J.M., "La criminalización..."cit., en Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales, p. 761; "art. 307..."cit., p. 779; "La criminalización..."cit., en AA.VV., *Delitos...*cit., p. 193, quienes se refieren sólo a la modalidad de obtención indebida de devoluciones, olvidando esta subárea de la de disfrute indebido de deducciones; De Vicente Martínez, R., *Delitos...*cit., p. 285, hace referencia al error en estos supuestos de la modalidad de disfrute indebido de deducciones.

¹⁸⁰ Cfr. Valle Muñiz, J.M., "La criminalización..."cit., en Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales, p. 761; "art. 307..."cit., p. 779; "La criminalización..."cit., en AA.VV., *Delitos...*cit., p. 193-quien se refiere únicamente a la modalidad de obtención indebida de devoluciones-. Respecto del delito de defraudación tributaria cfr. Martínez-Buján Pérez, C., *Los delitos...*cit., p. 50.

¹⁸¹ Cfr., en este sentido, Baylos, A./Terradillos, J., *Derecho...*cit., 2ª ed., p. 175.

¹⁸² Cfr. Valle Muñiz, J.M., "La criminalización..."cit., en Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales, p. 761.

¹⁸³ Y a los casos de disfrute indebido de deducciones por obtención fraudulenta cuando la legislación social concede automáticamente el beneficio y permite por tanto aplicarlo de inmediato

las cotizaciones en los que se cubren correctamente y se presentan puntualmente los documentos de cotización¹⁸⁴. La presentación de los documentos de cotización determinará la atipicidad de la conducta, por falta de engaño. Evidentemente, en la medida en que el tipo conmina no sólo la puesta en práctica de un engaño, sino la causación por medio del mismo de un -determinado- perjuicio patrimonial, los casos en que se den conductas que puedan ser reputadas como engañosas (p. ej. omisión de la presentación de los documentos de cotización, falta de afiliación o alta de los trabajadores empleados), pero en los que se realiza finalmente el completo pago de la deuda contributiva, son atípicos¹⁸⁵. En esta modalidad genérica permanecerán también al margen del tipo aquellos supuestos en los que, aun sin la citada presentación, el obligado comunica directamente a la TGSS de cualquier otro modo la existencia y la cuantía de la deuda, como podría ser, por ejemplo, la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento del pago de la deuda¹⁸⁶. Por lo demás, parece adecuado explicitar que también resultará atípica, por ausencia de engaño, la falta de pago de una de las dos clases de cuotas existentes en la mayoría de los regímenes de Seguridad Social (empresariales y obreras),

sobre la deuda de cotización, sin necesidad de previa solicitud.

¹⁸⁴ Cfr. en este sentido Agustí i Juliá, J., en Rojo Torrecilla, E. (coord.), *Delitos...* cit., p. 304 y s.; Baylos, A./Terradillos, J., *Derecho...* cit., 2ª ed., p. 177; Escobar Jiménez, R., "El delito..." cit., p. 3; en AA.VV., *Código...* cit., p. 1439 y s.; Martínez Lucas, J.A., "Estudios..." cit., p. 519; Moreno Cánoves, A./Ruiz Marco, F., *Delitos...* cit., p. 474; Pérez Manzano, M./Mercader Uguina, J.R., "El delito..." cit., en Relaciones Laborales, p. 27; "El delito..." cit., en AA.VV., *Comentarios...* cit., p. 192 y s.; Valle Muñiz, J.M., "La criminalización..." cit., en Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales, p. 765; "art. 307..." cit., p. 777; "La criminalización..." cit., en AA.VV., *Delitos...* cit., p. 189 y s.

¹⁸⁵ Cfr. Moreno Cánoves, A./Ruiz Marco, F., *Delitos...* cit., p. 474; Moreno Márquez, A.M., "Delitos..." cit., p. 44.

¹⁸⁶ Cfr. Baylos, A./Terradillos, J., *Derecho...* cit., 2ª ed., p. 177; Valle Muñiz, J.M., "La criminalización..." cit., en Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales, p. 765 y s.; "art. 307..." cit., p. 777; "La criminalización..." cit., en AA.VV., *Delitos...* cit., p. 190 y s.

siempre que se haya declarado y/o abonado la otra¹⁸⁷. Si concurrirá fraude, en cambio, en los supuestos en los que el obligado consigne datos falsos, u oculte datos relevantes, en la documentación contributiva, así como cuando consigne en la documentación deducciones de concesión automática para las que no se cumplen las condiciones de disfrute, reduciendo de todas estas formas ilícitamente la cuantía abonada. Como ejemplos más frecuentes de este proceder aparecen la declaración de salarios inferiores a los efectivamente abonados o la ocultación -no inclusión en los documentos- de trabajadores empleados y, por ende, de la masa salarial correspondiente. El carácter fraudulento de estas ocultaciones o declaraciones falsas no depende de que se vean arropadas y complementadas por otros artificios (señaladamente la presentación de documentos falsos) que dificulten aún más el descubrimiento del engaño. Bien al contrario, tales artificios entrarán en la órbita del tipo aun cuando los datos que constan en otros registros de la Administración laboral (registro de trabajadores afiliados y en alta, o registro de contratos del INEM, por ejemplo) o en anterior documentación veraz presentada por el mismo sujeto obligado puedan poner de manifiesto su falsedad. La inmensidad -y la, en ocasiones, falta de interconexión- de los registros, la complejidad del abanico de situaciones laborales que determinan y modulan el alcance de la obligación de cotización, y la propia relevancia cuantitativa del perjuicio que amenaza a la Seguridad Social aconsejan no hacer recaer en estos casos exclusivamente sobre la Administración de la Seguridad Social la responsabilidad de evitar, a través de sus medios de comprobación e inspección, la lesión del bien jurídico¹⁸⁸. En supuestos como los estudiados las ocultaciones o declaraciones falaces poseen ya una capacidad

¹⁸⁷ Una referencia en esta línea hace Valle Muñiz, J.M., *"La criminalización...cit., en Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales, p. 747; "art. 307...cit., p. 775 y s.; "La criminalización...cit., en AA.VV., Delitos...cit., p. 187.*

¹⁸⁸ Reflexiones en esta línea son expuestas, en referencia al delito de defraudación fiscal, por Berdugo Gómez de la Torre, L./Ferré Olivé, J.C., *Todo...cit., p. 65; Martínez-Buján Pérez, C., Los delitos...cit., p. 50.*

mínimamente relevante para dejar a la TGSS en desconocimiento de la importante reducción de la deuda y son, por tanto, fraudulentas, sin que tal carácter dependa de las posibilidades de autoprotección -seriamente menoscabadas en este caso- de la Administración de la Seguridad Social¹⁸⁹.

Por lo que se refiere a la modalidades de obtención indebida de devoluciones, y de disfrute indebido de deducciones (por obtención fraudulenta¹⁹⁰) integrará el fraude la presentación de documentos que contengan falacias tales, o que oculten datos relevantes de modo que la acción aparezca como apta *ex ante* para crear una errónea representación de la realidad en la TGSS o en el INEM que les lleve a conceder la indebida devolución o deducción. En este caso, a diferencia de los anteriores, la necesidad de concurrencia del error de la Administración llevará a exigir un mínimo de complejidad y de apariencia de verdad de la maniobra, desterrando así del tipo los casos de engaño burdo¹⁹¹.

Al lado del engaño, el segundo elemento del concepto de *defraudación* es el perjuicio patrimonial que, en el delito del art. 307 CP, se irroga en las arcas de la TGSS. Como en todo delito de resultado, el comportamiento será típico a los efectos de la norma estudiada cuando en la relación entre el proceder engañoso y el resultado de perjuicio patrimonial se verifiquen los requisitos de causalidad y de imputación objetiva¹⁹².

¹⁸⁹ Cfr. Martínez-Buján Pérez, C., *Los delitos...* cit., p. 51.

¹⁹⁰ Salvo los casos de obtención fraudulenta que no requieren concesión por parte del INEM del beneficio, sino que éste sea de concesión y aplicación automática, de acuerdo con la legislación social.

¹⁹¹ Valle Muñoz, J.M., "La criminalización..." cit., en Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales, 761 y 769; "art. 307..." cit., p. 779, señala, en particular, que la conducta será atípica cuando la concesión de la devolución sea debida a la negligencia o al mal funcionamiento de los órganos de gestión.

¹⁹² Lo que supone que, tras la comprobación de que la conducta engañosa ha creado o incrementado un riesgo jurídicamente desaprobado de producción del resultado, habrá de revisarse si el perjuicio generado constituye la concreta realización del riesgo creado, y no un resultado distinto.

VI.2.3.1.1.2.- Objeto material. La problemática de la cuota obrera.

La elusión del pago tipificada en la primera modalidad genérica de comisión es la relativa a las *cuotas y conceptos de recaudación conjunta*. Tales conceptos son, igualmente, el sustrato material de las deducciones y devoluciones¹⁹³ cuyos indebidos disfrute y obtención se incriminan, respectivamente, en la segunda y tercera modalidades comisivas.

Las cuotas y conceptos de recaudación conjunta constituyen elementos normativos del tipo, que han de ser interpretados en el sentido que les otorga la legislación social y la doctrina jurídico-laboral¹⁹⁴. En esta rama del ordenamiento se concibe a la cuota como objeto de la obligación jurídica de cotización, y se la define como la cantidad dineraria que los sujetos obligados deben abonar a la Seguridad Social¹⁹⁵. La determinación de su cuantía se lleva a cabo poniendo en relación la base y el tipo de cotización, de modo que la aplicación del tipo sobre la base dará como resultado, tras la deducción de las bonificaciones o reducciones que eventualmente procedan, la suma líquida que el cotizante debe ingresar¹⁹⁶. Las dos magnitudes básicas que intervienen en la cuantificación -base y tipo de cotización- se determinan anualmente en las Leyes de

¹⁹³ No obstante, el legislador, por un error de concordancia de género (la norma se refiere a "*devoluciones de las mismas*", pronombre que puede alcanzar a las cuotas pero -al menos gramaticalmente- no a los conceptos de recaudación conjunta) ha levantado un obstáculo difícilmente franqueable para referir las devoluciones no sólo a las cuotas, sino también a los conceptos de recaudación conjunta. Esta problemática se aborda en el apartado VI.2.3.1.1.3.2.

¹⁹⁴ **Suárez González, C.**, "*art. 307...cit.*", p. 884, se refiere a este carácter normativo, en mención específicamente dirigida a los conceptos de recaudación conjunta.

Por otra parte, en el estudio del delito de defraudación tributaria la doctrina ha defendido la conceptualización de los "tributos" como elemento normativo del tipo, con un sentido jurídico-técnico. En este sentido, cfr., por todos, **Ayala Gómez, I.**, *El delito...cit.*, p. 123; **Martínez-Buján Pérez, C.**, *Los delitos...cit.*, p. 80; *Derecho Penal económico. Parte Especial...cit.*

¹⁹⁵ Vid. art. 6 RGCL. Cfr. asimismo, por todos, **Almansa Pastor, J.M.**, *Derecho...cit.*, p. 284; **Blasco Lahoz, J.F./López Gandía, J./Mompalmer Carrasco, M.A.**, *Curso...cit.*, p. 173.

¹⁹⁶ Vid. en todo caso, nuevamente, el art. 6 RGCL.

Presupuestos Generales del Estado (art. 16 LGSS), y en la correspondiente Orden de desarrollo de las normas de cotización de esta ley. Si bien la base de cotización mantiene una cierta identidad dentro de cada régimen y para todas las contingencias protegidas, los tipos presentan diferencias entre cada una de éstas (y, desde luego, también entre regímenes). Esta diversidad de tipos -más que la (menor) diversidad de bases- es la que permite hablar de *cuotas*, en plural, en vez de referirse a la *cuota*, que sería entendida propiamente, en cuanto objeto de la obligación de cotización, como la cuantía líquida total que ha de ingresar el obligado. Y esta diversidad de tipos permite, además, distinguir entre los dos conceptos citados en la norma penal: las *cuotas* y los *conceptos de recaudación conjunta*.

Las cuotas son las aportaciones dinerarias que se realizan por los sujetos obligados (empresario y trabajador, fundamentalmente) para cubrir las diversas contingencias de la Seguridad Social -con excepción de la desempleo-, y que financian en general a todas ellas¹⁹⁷. En este concepto genérico de cuotas usado por la norma tienen cabida las cotizaciones tanto por contingencias comunes como por contingencias profesionales¹⁹⁸ (accidentes de trabajo y enfermedades profesionales) de todos los regímenes, así como las cuotas adicionales por horas extraordinarias (por fuerza mayor y estructurales, y no estructurales). Asimismo, en este concepto de cuotas se incluyen, para todos los regímenes de la Seguridad Social, tanto las aportaciones debidas por los empresarios como las de los trabajadores por cuenta propia y las de los trabajadores por cuenta ajena.

¹⁹⁷ Al margen de que la Administración pueda decidir, por propia iniciativa, o por aplicación de acuerdos que se alcancen con organizaciones empresariales y sindicatos, que las cotizaciones sólo financiarán determinadas prestaciones del sistema protector, mientras que el gasto correspondiente a las demás correrá a cargo de otras fuentes de ingresos de la Seguridad Social.

¹⁹⁸ Boix Reig, J./Mira Benavent, J., en Vives Antón, T.S. (coord.), *Comentarios...cit.*, tomo II, p. 1524; Escobar Jiménez, R., "El delito...cit.", p. 3; en AA.VV., *Código...cit.*, p. 1440; Narváez Bermejo, M.A., *Delitos...cit.*, p. 105; Valle Muñoz, J.M., "La criminalización...cit.", en Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales, p. 744 y s., y 750; "art. 307...cit.", p. 776 y s.; "La criminalización...cit.", en AA.VV., *Delitos...cit.*, p. 189, mencionan expresamente la inclusión de las cuotas por contingencias profesionales.

Los conceptos de recaudación conjunta son las aportaciones dirigidas a cubrir -y afectadas en su destino como suma dineraria- tres campos de acción específicos: la contingencia de desempleo, el aseguramiento de créditos salariales que lleva a cabo el FOGASA y la formación profesional de trabajadores y desempleados¹⁹⁹. Su separación del concepto genérico de cuotas obedece, por una parte, al hecho de que se recaudan para organismos ajenos al sistema de Seguridad Social²⁰⁰, y por otra, y en estrecha relación con ello, a que estas aportaciones no son propiamente cuotas de la Seguridad Social, o al menos no lo son todas ellas. Como su denominación indica, se recaudan por la TGSS conjuntamente con las cuotas en sentido estricto.

Esta exégesis de los *conceptos de recaudación conjunta* es la que comparte la doctrina mayoritaria²⁰¹. En verdad, tal interpretación encuentra puntos de apoyo tanto en

¹⁹⁹ La *Memoria...*cit., p. 21, fundamentó la inclusión en el tipo, al lado de la cuotas, de los conceptos de recaudación conjunta en el hecho de que la TGSS es la entidad encargada de la gestión recaudatoria de ambos, y en la identidad de los bienes jurídicos tutelados. Por su parte, Agustí i Juliá, J., en Rojo Torrecilla, E. (coord.), *Delitos...*cit., p. 308; Pérez Manzano, M./Mercader Uguina, J.R., "El delito..."cit., en Relaciones Laborales, p. 30; "El delito..."cit., en AA.VV., *Comentarios...*cit., p. 197 y s., hacen referencia también a estos motivos, y añaden la identidad entre los dos casos del sujeto defraudador y la identidad del deber que compete a éste.

Aunque el bien jurídico tutelado en relación con las defraudaciones de conceptos de recaudación conjunta excede, como se ha expuesto ya, los márgenes del patrimonio de la Seguridad Social, la integración en el tipo de estos comportamientos debe ser valorada. Por una parte, los objetos de tutela de referencia son también merecedores de tutela penal. Por otra, las obligaciones de pago de cuotas y de conceptos de recaudación conjunta son similares y la relación entre ambos objetos es extraordinariamente estrecha: los sujetos obligados y responsables de su abono son los mismos y es una hipótesis prácticamente de laboratorio pensar en una defraudación que abarque sólo a uno de ambos, de modo que en principio todo fraude afectará tanto a cuotas como a conceptos de recaudación conjunta.

²⁰⁰ Cfr. Montoya Melgar, A., *Derecho...*cit., p. 632.

²⁰¹ Cfr., entre otros, Agustí i Juliá, J., en Rojo Torrecilla, E. (coord.), *Delitos...*cit., p. 308; Aparicio Pérez, A. *La regulación...*cit., p. 89; Baylos, A./Terradillos, J., *Derecho...*cit., 2ª ed., p. 180; Escobar Jiménez, R., "El delito..."cit., p. 3; en AA.VV., *Código...*cit., p. 1440; Luzón Cuesta, J.M., *Compendio de Derecho Penal. Parte Especial*, 6ª ed., Madrid, 1997, p. 187; Martínez-Buján Pérez, C., *Derecho Penal económico. Parte Especial...*cit.; Moreno

la legislación de Seguridad Social²⁰² como en la voluntad del legislador, que al desgajar estos conceptos de la noción de cuotas estaba seguramente pensando en incluir en los mismos las cotizaciones por desempleo, Fondo de Garantía Salarial y formación profesional²⁰³.

Sin embargo, aisladamente, RODRÍGUEZ-PIÑERO ROYO y QUINTANAR DÍEZ²⁰⁴ han entendido que con la expresión "*conceptos de recaudación conjunta*" el tipo alude a la cotización adicional por horas extraordinarias y a los recargos por mora o apremio. Si en lo que respecta a la primera de estas aportaciones los autores omiten cualquier argumento, en relación con los recargos aducen que la legislación social hace referencia a ellos hablando de "*ingreso conjunto*" con las deudas principales²⁰⁵. A pesar

Márquez, A.M., "*Delitos...*", p. 43; Valle Muñiz, J.M., "*La criminalización...*", en Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales, p. 750; "*art. 307...*", p. 777; "*La criminalización...*", en AA.VV., *Delitos...*, p. 189; Suárez González, C., "*art. 307...*", p. 884; en Bajo Fernández, M. y Otros, *Compendio...*, p. 616.

²⁰² Vid., especialmente, los arts. 4.2 RGR y 2.2, 10, y 18.3 RGCL. Los arts. 4.2 RGR y 2.2 RGCL dejan la puerta abierta a una ampliación futura de los conceptos de recaudación conjunta y, en tanto que elemento normativo del tipo con sentido jurídico, de la propia noción de *conceptos de recaudación conjunta* con la que opera la norma del art. 307 CP. Y ello porque ambos artículos mencionan la posibilidad de que en el futuro pueda determinarse la liquidación y recaudación conjunta con las cuotas de Seguridad Social -y con las aportaciones de desempleo, FOGASA y formación profesional- de otros conceptos dirigidos a entidades y organismos ajenos al sistema de la Seguridad Social. Hace referencia a esta circunstancia Escobar Jiménez, R., "*El delito...*", p. 3; en AA.VV., *Código...*, p. 1440.

²⁰³ La Memoria...cit., p. 21, en su referencia a los conceptos de recaudación conjunta menciona estas tres aportaciones.

²⁰⁴ Rodríguez-Piñero Royo, M./Quintanar Díez, M., "*El delito...*", p. 149.

Por otra parte, Gala Durán, C., *La responsabilidad...*, p. 392, sólo incluye en los conceptos de recaudación conjunta las contribuciones destinadas al Fondo de Garantía Salarial y a la formación profesional. La exclusión de las aportaciones por desempleo podría obedecer a que éstas -como ha señalado parte de la doctrina- pueden ser propiamente conceptuadas como cuotas de la Seguridad Social, con lo que ya se integrarían en la otra vertiente (las "cuotas") del objeto de la acción de esta primera modalidad típica.

²⁰⁵ Vid. art. 29.1 LGSS, y arts. 69.3 y 97 RGR y 64.2 O. de 22 de febrero de 1996.

de esta fugaz mención de Derecho positivo, no parece sino que la doctrina mayoritaria lleva razón cuando concluye, de forma harto pacífica, que por conceptos de recaudación conjunta hay que entender las cantidades aportadas por desempleo, FOGASA y formación profesional. Por una parte, en la cotización por horas extraordinarias no se da ninguna particularidad en su naturaleza que permita excluirla del grupo de contribuciones que integran la noción de *cuotas*; en concreto, no estamos ante un supuesto encuadrable en el modelo de los conceptos de recaudación conjunta, a saber, aportaciones que no son en puridad cuotas de la Seguridad Social -a pesar de recaudarse conjuntamente con éstas-, sino que van dirigidas a entidades u organismos ajenos al sistema institucional de la Seguridad Social. En segundo lugar, en relación con los recargos, es evidente que la legislación social no incluye a éstos entre los (tres) institutos a los que se refiere reiteradamente como "*conceptos de recaudación conjunta*"²⁰⁶, con lo que la virtualidad que, a efectos dialécticos, pudiese haber tenido el apunte normativo señalado por los autores estudiados, queda anulada. Además, si se aceptase la opinión de estos analistas, habría de procederse a una importante reestructuración en la interpretación del delito, retrasando el momento de consumación del mismo y haciéndolo depender en gran medida del transcurso de determinados lapsos temporales tras el vencimiento del plazo reglamentario de ingreso -requisito de devengo de los recargos de mora²⁰⁷- o del dictado de actos administrativos de requerimiento del pago y de la iniciación del procedimiento de recaudación en vía ejecutiva -requisito de devengo de los recargos de apremio²⁰⁸-. Al margen de lo disfuncional que, desde una perspectiva político-criminal, resultaría esta dilación del momento de perfección del ilícito, lo cierto es que los recargos quedan al margen del objetivo de protección de la norma penal. El art. 307 CP pretende

²⁰⁶ Vid. los arts. 4.2 RGR, y 2.2, 10, y 18.3 RGCL, anteriormente citados.

²⁰⁷ Vid. arts. 27.1 LGSS, 70 RGR, 74.2, y 75.2 O. de 22 de febrero de 1996.

²⁰⁸ Vid. arts. 27.1 y 33.1 LGSS, 73 y 107.1 RGR.

salvaguardar el patrimonio de la Seguridad Social frente a determinados impagos fraudulentos de cotizaciones y no tiene por qué -ni debe- extenderse hasta la falta de pago de los recargos, que no son sino otra consecuencia jurídica, en este caso de orden jurídico-laboral, del impago de la deuda, con la cual se intenta desincentivar la infracción del deber y permitir el resarcimiento de la Administración de la Seguridad Social ante tal incumplimiento.

La mención de las cuotas y conceptos de recaudación conjunta contribuye también a delimitar el tipo, de modo que el respeto al principio de legalidad determina que la elusión fraudulenta del pago de cualquier deuda que no pueda tener cabida en los mismos será atípica²⁰⁹. En concreto, se ha mencionado²¹⁰ con razón la exclusión del ámbito típico -por ajenidad respecto del doble objeto de la acción citado- de los fraudes referidos a las aportaciones que, para el sostenimiento de los servicios comunes y sociales de la Seguridad Social, están obligados a realizar las Mutuas de Accidentes de Trabajo y Enfermedades Profesionales que colaboren en la gestión de las contingencias profesionales, y en la cobertura de la prestación por incapacidad temporal derivada de contingencias comunes, así como las empresas autorizadas para colaborar voluntariamente en la gestión de la asistencia sanitaria y/o de la incapacidad temporal derivadas de las contingencias profesionales²¹¹.

²⁰⁹ Cfr. Pérez Manzano, M./Mercader Uguina, J.R., "El delito...cit.", en Relaciones Laborales, p. 30; "El delito...cit.", en AA.VV., Comentarios...cit., p. 198.

²¹⁰ Cfr. Pérez Manzano, M./Mercader Uguina, J.R., "El delito...cit.", en Relaciones Laborales, p. 24 y s.; "El delito...cit.", en AA.VV., Comentarios...cit., p. 188, quienes recomiendan atinadamente que en el futuro se considere la posibilidad de criminalizar los fraudes referidos a las mencionadas aportaciones.

²¹¹ Sobre estas aportaciones, vid. arts. 75 RGCL, 9.1.3º, 87 y 88 RGR, y 92 y 93 O. de 22 de febrero de 1996. Precisamente el RGCL incluye estas aportaciones en el capítulo rubricado como "liquidación de deudas cuyo objeto no sean cuotas", mientras que el RGR y su orden de desarrollo las integran en el epígrafe "recaudación de otros recursos" (es decir, distintos de las cuotas).

En segundo lugar, y retomando argumentos recién expuestos, cabe señalar que en este entendimiento jurídico-técnico de las cuotas y conceptos de recaudación conjunta hay que excluir de tales conceptos los recargos de mora y apremio y los intereses de demora²¹². Las cuotas -y, de forma análoga, aunque con matices, los conceptos de recaudación conjunta- son el objeto de la obligación jurídica de cotización, la cual surge tras la verificación de un presupuesto: el inicio de una determinada actividad laboral. Ambos grupos de contribuciones se determinan mediante la interrelación del tipo y de la base de cotización y la subsiguiente deducción de las bonificaciones y reducciones que correspondan²¹³. Por el contrario, recargos e intereses de demora son ajenos al juego de estos elementos de cuantificación y, lo que es más importante, tienen una naturaleza distinta a la de aquellos objetos de la acción, pues no forman parte del contenido central de la obligación de cotización, sino que aparecen en un momento posterior, como consecuencias jurídico-laborales del incumplimiento de la obligación contributiva. Ello resulta evidente tras una revisión de las diferentes posiciones que ha sostenido la doctrina en relación con la naturaleza jurídica de los recargos: reparación de daños y perjuicios²¹⁴, sanciones laborales²¹⁵, o intereses de demora²¹⁶. Y queda refrendado por el tratamiento que da a recargos e intereses de demora la legislación de Seguridad Social, como efectos de la falta de pago de las cuotas -y conceptos de recaudación conjunta- en plazo reglamentario, y como efectos de la concesión del aplazamiento y fraccionamiento del

²¹² En este sentido, cfr. Escobar Jiménez, R., *"El delito...cit."*, p. 3; en AA.VV., *Código...cit.*, p. 1440; Narváez Bermejo, M.A., *Delitos...cit.*, p. 105. Análogamente, en sede de análisis de la cuantificación de la suma defraudada, cfr. Baylos, A./Terradillos, J., *Derecho...cit.*, 2ª ed., p. 184; Martínez Lucas, J.A., *"Estudios...cit."*, p. 522 y s.; Martínez-Buján Pérez, C., *Derecho Penal económico. Parte Especial...cit.*; Moreno Márquez, A.M., *"Delitos...cit."*, p. 50.

²¹³ Vid. art. 6 RGCL.

²¹⁴ Cfr. Alarcón Caracuel, M.R./González Ortega, S., *Compendio...cit.*, p. 181.

²¹⁵ Cfr., entre otras, las SSTs de 18/VI/1982 (RJA 4042) y de 27/X/1983 (RJA 5156).

²¹⁶ Cfr. Almansa Pastor, J.M., *Derecho...cit.*, p. 308.

pago de las cuotas²¹⁷, respectivamente. A mayor abundamiento, recargos e intereses no son directamente objeto de la conducta defraudatoria²¹⁸, y su inclusión en el objeto material tendría como disfuncional consecuencia el retraso del momento de consumación del tipo hasta la fecha en que surgen unas u otros efectos del impago de las cuotas²¹⁹. Incluso este retraso del momento de consumación podría conducir a la insólita situación de que fuese el incremento de recargos e intereses, producto del paso del tiempo, el que determinase la superación del límite cuantitativo de los 15 millones y, por tanto, el carácter delictivo de un comportamiento en principio atípico²²⁰. En suma, recargos de mora o apremio e intereses de demora se encuentran fuera del objeto material del tipo.

Todavía más evidente resulta la exclusión del ámbito de las cuotas y conceptos de recaudación conjunta de las sanciones administrativas (multas) impuestas por la realización de infracciones laborales, en este caso de aquellas relacionadas con el incumplimiento de la obligación de pago de las cotizaciones²²¹. Se trata, al igual que las

²¹⁷ Vid., en relación con los recargos de mora y apremio, los arts. 27.1 LGSS, 68.1, 69.1, 70, 73, 78.1, 79.1 y 107.1 RGR, y 64.1, 74.2 y 75.2 de la O. de 22 de febrero de 1996. Respecto de los intereses de demora, vid. los arts. 20.4 LGSS, 42.3 RGR, y 22.1 y 26.1 O. de 22 de febrero de 1996.

Gráficamente el RGCL (art. 84) encuadra a los recargos de mora y apremio y a los intereses de demora bajo el epígrafe "*liquidación de deudas cuyo objeto no sean cuotas*", mientras que el RGR (arts. 97) los integra en la sección titulada "*recaudación de otros recursos*" (distintos de las cuotas).

²¹⁸ Cfr. **Martínez Lucas, J.A.**, "*Estudios...cit.*", p. 522 y s.; **Martínez-Buján Pérez, C.**, *Derecho Penal económico. Parte Especial...cit.*; **Moreno Márquez, A.M.**, "*Delitos...cit.*", p. 50.

²¹⁹ En esta línea, cfr. **Baylos, A./Terradillos, J.**, *Derecho...cit.*, 2ª ed., p. 184.

Por otra parte, la inclusión en el objeto de la acción de los intereses de demora, que se derivan de la concesión del aplazamiento o fraccionamiento del pago, cuenta con la objeción adicional de que en los casos de solicitud de aplazamiento o fraccionamiento, por reconocimiento expreso de la deuda, difícilmente existirá defraudación típica.

²²⁰ Cfr., en este sentido, **Moreno Márquez, A.M.**, "*Delitos...cit.*", p. 50.

²²¹ Cfr. **Narváez Bermejo, M.A.**, *Delitos...cit.*, p. 105. **Martínez Lucas, J.A.**, "*Estudios...cit.*", p. 522, rechaza la inclusión de las sanciones en sede de análisis de la cuantificación de la suma

penas establecidas por el art. 307 CP, de consecuencias jurídicas derivadas de la infracción del deber de ingreso de las cuotas; por lo tanto, de conceptos absolutamente ajenos al objeto de la obligación de cotización, cuya elusión fraudulenta se tipifica en esta primera modalidad genérica del tipo. Por lo demás, y dando por reproducidos aquí los argumentos relativos a su conceptualización en la legislación de Seguridad Social²²², al objeto del engaño y al inidóneo retraso del momento de consumación, no cabe olvidar que difícilmente podrían integrarse estas sanciones administrativas en el objeto de la acción típica, puesto que en los supuestos delictivos del art. 307 CP, y por aplicación del principio *non bis in idem*, estarán excluidas la mayoría de las sanciones administrativas, por lo menos aquellas que recaigan sobre las personas físicas penalmente responsables²²³.

Buena parte de las cuotas y conceptos de recaudación conjunta se componen, tanto en el Régimen General, como en la mayoría de los regímenes especiales -Agrícola, de Trabajadores del Mar, de la Minería del Carbón-, de contribuciones del empresario y de los trabajadores²²⁴ (que, aun constituyendo una suma notablemente inferior a la de las cuotas empresariales, son una porción relevante del volumen cuantitativo de la obligación). Existen dos sujetos obligados al pago de las aportaciones, pero un único sujeto responsable, el empresario, que deberá abonar las cotizaciones obreras junto con las propias, tras haber descontado aquéllas de los salarios de sus productores en el

defraudada.

²²² De nuevo resulta particularmente gráfico comprobar como las sanciones aparecen integradas en el RGCL (art. 82) bajo el epígrafe "*liquidación de deudas cuyo objeto no sean cuotas*", mientras que en el RGR (art. 95) y en la O. de 22 de febrero de 1996 (art. 96) se encuentran en el capítulo "*recaudación de otros recursos*".

²²³ Cfr. epígrafe II.3.

²²⁴ Respecto de los trabajadores por cuenta propia éstos son los únicos sujetos obligados al pago de sus cuotas, tanto en el Régimen Especial Agrario [art. 9.1.1ª.b) RGR] como en el de Trabajadores del Mar [arts. 9.1.1ª.d) RGR y 51.1 RGCL] y en el propio Régimen Especial de Trabajadores Autónomos [arts. 9.1.1ª.e) RGR y 43.1 RGCL].

momento de hacerlos efectivos²²⁵. Este régimen de cumplimiento de la obligación acarreo, como consecuencia de gran trascendencia en el ámbito penal, la aplicación -antes de la existencia del delito del art. 307 CP- del tipo de apropiación indebida a los casos de impago empresarial de las cuotas obreras previamente descontadas²²⁶.

Parece indiscutible que la tipificación del delito de defraudación de cotizaciones de la Seguridad Social no puede resultar irrelevante en relación con el tratamiento penal de las retenciones de cuotas obreras vigente -al menos, jurisprudencialmente aceptado- hasta la promulgación de la L.O. 6/1995. Tal tipificación plantea fundamentalmente tres interrogantes: si los impagos fraudulentos de las aportaciones obreras deben seguir formando parte del tipo de apropiación indebida o se encuadran ahora en el injusto del art. 307 CP; si, en caso de aceptar su inserción en este ilícito penal-económico, la clásica figura del art. 252 CP funcionará como tipo de recogida para los fraudes inferiores a 15 millones; si, por último, es recomendable que las defraudaciones de cuotas obreras se integren en el tipo del art. 307 CP o sería más adecuada la creación para las mismas de una figura autónoma. Estos interrogantes constituyen sin duda uno de los puntos nucleares del análisis del delito de fraude contributivo y, en coherencia con ello, también una de las cuestiones a las que la doctrina especializada ha prestado mayor atención.

Parece evidente que lo que resulta problemático en relación con el tipo del art. 307 CP es la inclusión de las defraudaciones referidas a cuotas obreras, tanto por las

²²⁵ Vid. los arts. 103.1 y 104 LGSS y 22 RGCL respecto del Régimen General. En relación con los regímenes especiales, vid. los arts. 9.1.1ª.b) RGR (Régimen Especial Agrario), 9.1.1ª.d) RGR y 51 RGCL (Régimen Especial de Trabajadores del Mar), 9.1.1ª.f) RGR (Régimen Especial de Minería del Carbón).

Asimismo, tanto en el Régimen Especial de Empleados de Hogar -cuando el trabajador presta sus servicios a un empleador con carácter exclusivo y permanente- [art. 9.1.1.c) RGR] como en el colectivo de los representantes de comercio dentro del Régimen General [arts. 31.1 RGCL y 9.1.1ª.h) RGR], se da una situación análoga a la de aquellos grandes regímenes especiales, con dos sujetos obligados al pago de las cotizaciones pero un único sujeto responsable, que ha de abonar las cotizaciones propias y las del otro sujeto obligado.

²²⁶ Vid. ampliamente sobre ello el apartado IV.1.5.

peculiaridades que presentan éstas -en cuanto a los sujetos y a las circunstancias comisivas- como, sobre todo, por el hecho de que ya recibían un tratamiento penal con anterioridad a la creación del delito contra la Seguridad Social, con la aplicación del mencionado injusto patrimonial. Entender que lo que debería cuestionarse no es la inclusión en el tipo de las cuotas de los trabajadores, sino la inserción de los fraudes relativos a las aportaciones empresariales carece sin duda de sentido²²⁷. El objetivo de la reforma que introdujo el delito estudiado era en esta materia, básicamente, colmar una laguna de punibilidad²²⁸, denunciada por los analistas anteriores a la L.O. 6/1995. No hay ningún indicio que nos permita colegir que lo que animó principalmente al legislador de 1995 era poner fin a la criticada práctica jurisprudencial de aplicar el tipo de la apropiación indebida a las retenciones de cuotas obreras, dando un tratamiento más adecuado a tal conducta. Por lo tanto, partiendo de que colmar una denunciada laguna de punibilidad era el fin de la reforma, no cabe imaginar que la mención "cuotas" del art. 307 CP venga referida exclusivamente a las aportaciones obreras -respecto de las cuales ya existía protección penal- y no dé cabida a las cotizaciones empresariales, cuyo impago era hasta el momento atípico, y que constituyen además el grueso, en términos cuantitativos, de las cotizaciones²²⁹. Por otra parte, si el tipo tratase únicamente de las cuotas obreras, la reforma habría dado lugar no sólo a la perpetuación del citado espacio de impunidad, sino también a una sorprendente -y no explicada- restricción del área

²²⁷ Así lo afirman también Pérez Manzano, M./Mercader Uguina, J.R., "El delito...cit., en AA.VV., Comentarios...cit., p. 198; De Vicente Martínez, R., "Los delitos contra la Seguridad Social en el Proyecto...cit., p. 1154; Los delitos contra la Seguridad Social, en el Código...cit., p. 68.

²²⁸ Lo cual puede comprobarse revisando las exposiciones de la Memoria...cit., (en particular, las p. 4 y 9).

²²⁹ Cfr. Pérez Manzano, M./Mercader Uguina, J.R., "El delito...cit., en AA.VV., Comentarios...cit., p. 198.

punible²³⁰, pues los impagos de cuotas sólo serían ahora penalmente sancionados cuando cumpliesen los requisitos del fraude y superasen los 15 millones, y siempre que no se diesen los presupuestos de aplicación de la causa de anulación de la pena del art. 307.3 CP²³¹. Si el injusto se dedicase exclusivamente a las cuotas obreras el legislador habría demostrado un notable descuido de los postulados de taxatividad del tipo, más insólito si cabe cuando en la misma reforma se ha procedido a una significativa especificación en al ámbito de las modalidades genéricas de conducta del delito de defraudación tributaria. Por lo demás, un tipo construido a imagen y semejanza del ilícito del art. 305 CP no puede sino girar en torno a la inclusión de -al menos- las cotizaciones empresariales, en las cuales coinciden sujeto obligado y sujeto responsable del pago.

Partiendo ya de que lo que precisa ser analizado es la inclusión de los fraudes relativos a cuotas obreras en el injusto del art. 307 CP, puede observarse, en primer término, que tal cuestión ha resultado más polémica de lo que tal vez cabría esperar, sobre todo si se comparte la idea de que la aplicación del tipo del art. 252 CP (otrora art. 535 CP) había constituido una solución de excepción, ante la concurrencia de conductas merecedoras de grave reproche y la inexistencia de un tipo específico con el que pudiesen ser sancionados tales comportamientos²³².

²³⁰ Cfr. *ibidem*.

²³¹ Al margen de que la situación se convertiría en absurda para aquellos defensores de la tesis de la apropiación indebida que sostuviesen que los impagos de cuotas obreras fraudulentos y superiores a 15 millones de pts. integran el tipo del art. 307 CP, pero los no fraudulentos o inferiores a aquella cantidad siguen integrándose en el ilícito de apropiación indebida, sancionado con una pena de prisión equivalente o, en la mayoría de los casos, incluso superior.

²³² Es esta una consideración plausible, y apuntada, entre otros, por Boix Reig, J., en Vives Antón, T.S. y Otros, *Derecho...* cit., p. 538; Boix Reig, J./Mira Benavent, J., en Vives Antón, T.S. (coord.), *Comentarios...* cit., tomo II, p. 1522; Pérez Manzano, M./Mercader Uguina, J.R., "El delito..." cit., en Relaciones Laborales, p. 31; "El delito..." cit., en AA.VV., *Comentarios...* cit., p. 203; Piqué Vidal, J., "Delitos..." cit., p. 108 y ss.; De Vicente Martínez, R., *Delitos...* cit., p. 155; "Los delitos contra la Seguridad Social en el Proyecto..." cit., p. 1154; *Los delitos contra la Seguridad Social en el Código...* cit., p. 68. Esta última autora, decidida partidaria de la tesis de la apropiación indebida, no oculta que la solución de aplicar tal ilícito

Un grupo ciertamente significativo de autores entiende todavía, tras la aparición del delito contra la Seguridad Social, que la conducta empresarial de impago de cuotas obreras previamente retenidas, sea cual sea la suma eludida, conforma el tipo de apropiación indebida y debe ser sancionada como tal²³³.

Para sustentar tal conclusión este sector ha aducido diversos argumentos. En primer lugar, parten de la constatación de que el legislador habla en el art. 307 CP genéricamente de "cuotas", sin aclarar a qué clase de ellas se está refiriendo, a diferencia de lo que sucede en el delito de defraudación tributaria, en el cual, tras la reforma de 1995, se ha incluido expresamente en la primera modalidad genérica de conducta la elusión del pago de "*cantidades retenidas o que se hubieran debido retener*"²³⁴. Esta circunstancia es interpretada en el sentido de que tal falta de adjetivación del objeto del impago no obliga a entender necesariamente incluidas en el tipo las cotizaciones obreras,

patrimonial, como solución de excepción que es, resulta problemática.

²³³ Cfr. Arroyo Zapatero, L., "*El 'ne bis in idem'*"...cit., p. 304; Muñoz Conde, F., *Derecho*...cit., 11ª ed., p. 910 -a pesar de contradecirse con lo afirmado en la misma obra en p. 385, así como en las ediciones anteriores de la misma (cfr. Muñoz Conde, F., *Derecho*...cit., 9ª ed., p. 300)-; De Vicente Martínez, R., *Los delitos contra la Seguridad Social en el Código*...cit., p. 69 y ss.; "*Descriminalización*"...cit., p. 2 y ss. Cfr., asimismo, Aparicio Pérez, A., *La regulación*...cit., p. 88; Conde-Pumpido Ferreiro, C., *Apropiaciones*...cit., p. 78 y ss.; Moreno Márquez, A.M., "*Delitos*"...cit., p. 38; Reyes Olea, M.C., "*Consideraciones*"...cit., p. 2.

²³⁴ Así lo señalan, entre otros, Aparicio Pérez, A., *La regulación*...cit., p. 88; Conde-Pumpido Ferreiro, C., *Apropiaciones*...cit., p. 78; Muñoz Conde, F., *Derecho*...cit., 11ª ed., p. 910; De Vicente Martínez, R., *Los delitos contra la Seguridad Social en el Código*...cit., p. 71; "*Descriminalización*"...cit., p. 2. Admite la importancia de este argumento, aun sin compartir las conclusiones de tal sector doctrinal, la STS de 18/XI/1997 (RJA 7989).

La Memoria...cit., p. 7 y 9, podría, con su análisis del proyecto de la futura L.O. 6/1995, abonar esta interpretación. Por una parte, al disertar sobre la "*conveniencia de tipificar el delito contra la Seguridad Social*" establece un criterio de distinción, indicando que el no ingreso de las cotizaciones es una conducta atípica, mientras que la retención y no ingreso de cotizaciones obreras por parte del empresario ha sido sancionada por la jurisprudencia como apropiación indebida. Por otra parte, la Memoria no se posiciona sobre esta tesis jurisprudencial y, sin embargo, la misma calificación aplicada a los supuestos de impago de cantidades retenidas a cuenta de tributos es claramente desacreditada. Sobre ello, cfr. Martínez-Buján Pérez, C., *Derecho Penal económico. Parte Especial*...cit.

o incluso, para algún autor²³⁵, la misma veda directamente la posibilidad de integrarlas en tal sede. Se entiende, así, que si el legislador hubiese querido poner fin a la aplicación de la apropiación indebida, lo habría declarado expresamente, como ocurrió en el PCP 1980, en el que se preveía un tipo específico de apropiación empresarial de cuotas obreras²³⁶. Por ello, parecería más bien que el legislador ha querido seguir manteniendo el tratamiento como apropiación indebida de la conducta estudiada, que cuenta con una consolidado refrendo jurisprudencial²³⁷. De modo análogo procedió en la PANCP 1983, en la que sólo se tipificó autónomamente la elusión de cuotas empresariales, puesto que el legislador seguía confiando en la apropiación indebida para la sanción de las retenciones de cuotas obreras²³⁸.

Junto a esta interpretación gramatical, apoyada en argumentos históricos, los autores del sector minoritario centran su análisis de diferenciación entre la retención de cuotas obreras y la defraudación de cotizaciones empresariales en el área del injusto. Su planteamiento parte de la consideración de que las sumas retenidas forman parte de la retribución del trabajador y a él pertenecen²³⁹. Por ello, el empresario sólo posee esas cantidades en nombre de sus productores y con el fin de darles un destino legalmente determinado²⁴⁰. Tal concepción de la retención de cuotas obreras muestra que hay

²³⁵ Cfr. Aparicio Pérez, A., *La regulación...* cit., p. 88 -quien afirma que integrar las cuotas obreras en el art. 307 CP es una interpretación analógica que vulnera el principio de legalidad-; Moreno Márquez, A.M., *Delitos...* cit., p. 38.

²³⁶ Cfr. De Vicente Martínez, R., *Los delitos contra la Seguridad Social en el Código...* cit., p. 71; *Descriminalización...* cit., p. 2 y s.

²³⁷ Cfr. Muñoz Conde, F., *Derecho...* cit., 11ª ed., p. 910; De Vicente Martínez, R., *Los delitos contra la Seguridad Social en el Código...* cit., p. 71; *Descriminalización...* cit., p. 2 y s. Apunta también esta posibilidad, Moreno Márquez, A.M., *Delitos...* cit., p. 38.

²³⁸ Cfr. De Vicente Martínez, R., *Descriminalización...* cit., p. 3.

²³⁹ Cfr. Conde-Pumpido Ferreiro, C., *Apropiaciones...* cit., p. 80 y s.

²⁴⁰ Cfr. Conde-Pumpido Ferreiro, C., *Apropiaciones...* cit., p. 81.

diferencias claras entre esta conducta y la defraudación de cotizaciones propias del empresario. En este último caso se daría un incumplimiento de deberes para con la Seguridad Social, mientras que en el primero se añadiría a ello un incumplimiento de deberes para con un tercero y un correlativo quebranto de la confianza del mismo²⁴¹. Pero, ante todo, existe, de acuerdo con la opinión de este sector doctrinal, una diferenciación de bienes jurídicos lesionados: en la defraudación de cotizaciones empresariales se lesiona el patrimonio de la Seguridad Social -o la función recaudatoria de la Seguridad Social-, en tanto que en la apropiación de cuotas obreras a este menoscabo se añade la lesión del patrimonio del titular de las sumas retenidas²⁴². En la apropiación de cuotas obreras existe, a diferencia del comportamiento que se entiende integrado en el tipo del art. 307 CP, un doble perjuicio patrimonial²⁴³, y concurren dos sujetos pasivos: el trabajador titular de las cantidades impagadas y la Seguridad Social²⁴⁴. En suma, existe una clara diferencia en cuanto al desvalor de resultado, y también en lo que se refiere al

²⁴¹ Cfr. **Conde-Pumpido Ferreiro, C.**, *Apropiaciones...cit.*, p. 82; **De Vicente Martínez, R.**, *Los delitos contra la Seguridad Social en el Código...cit.*, p. 70. **Soto Nieto, F.**, "Impago por el empresario de las cuotas obreras de la Seguridad Social", en *La Ley*, nº 4451, 1998, p. 16, admite la seriedad de este argumento.

²⁴² Cfr. **Conde-Pumpido Ferreiro, C.**, *Apropiaciones...cit.*, p. 83 y s.; **Reyes Olea, M.C.**, "Consideraciones...cit.", p. 2 -quien menciona como bien jurídico lesionado en la retención de cuotas obreras sólo el patrimonio del trabajador-; **De Vicente Martínez, R.**, *Los delitos contra la Seguridad Social en el Código...cit.*, p. 69; "Descriminalización...cit.", p. 3. **Soto Nieto, F.**, "Impago...cit.", p. 16, por su parte, acepta también el carácter fundamentado de este argumento.

²⁴³ Cfr. **Conde-Pumpido Ferreiro, C.**, *Apropiaciones...cit.*, p. 82; **De Vicente Martínez, R.**, *Los delitos contra la Seguridad Social en el Código...cit.*, p. 69 y s. -quien no obstante reconoce que la jurisprudencia ha puesto de manifiesto que el perjuicio para los trabajadores será, en todo caso, indirecto, mientras que el perjuicio directo y efectivo es únicamente para la Seguridad Social-.

²⁴⁴ Cfr. **Conde-Pumpido Ferreiro, C.**, *Apropiaciones...cit.*, p. 84; **De Vicente Martínez, R.**, "Descriminalización...cit.", p. 3. Cfr. asimismo, **Reyes Olea, M.C.**, "Consideraciones...cit.", p. 2, que hace referencia exclusivamente al trabajador.

desvalor de acción, entre ambas conductas²⁴⁵. Estas divergencias en cuanto al objeto de tutela, a los sujetos pasivos involucrados y, en general, en cuanto al desvalor de acción y al desvalor de resultado justificarían la diferencia de tratamiento penal de las dos conductas, en la medida en que la infracción referida a las cuotas obreras posee mayor gravedad²⁴⁶. Así lo ha entendido ya el legislador en la elaboración de la LISOS, en la cual el impago de cotizaciones conforma una infracción grave (art. 14.1.5), mientras que la falta de pago de cuotas obreras previamente descontadas constituye una infracción muy grave (art. 15.2)²⁴⁷. De este modo, se señala que si existe una diferencia valorativa y penológica entre ambos comportamientos en el ámbito sancionador administrativo, no hay razón para no recoger también esa diferencia en el ámbito penal²⁴⁸.

Los partidarios de mantener la aplicación del tipo de apropiación indebida añaden a los argumentos ya expuestos un tercer orden de consideraciones: las prevenciones que, desde una perspectiva político-criminal, les provoca la sanción de los fraudes de cuotas obreras a través del delito del art. 307 CP. En este sentido, apuntan que, de entenderse que este género de fraudes ya no se sanciona como apropiación indebida sino que tiene relevancia exclusivamente como delito contra la Seguridad Social, se habría producido un increíble privilegio respecto a la situación anterior, ya que ahora la suma mínima del fraude se incrementaría de 30000 a 15000000 pts., y el tipo del art. 307 CP exigiría el

²⁴⁵ Cfr. **De Vicente Martínez, R.**, *Los delitos contra la Seguridad Social en el Código...cit.*, p. 69; *"Descriminalización...cit.*, p. 3.

²⁴⁶ Cfr. **Conde-Pumpido Ferreiro, C.**, *Apropiaciones...cit.*, p. 82; **De Vicente Martínez, R.**, *Los delitos contra la Seguridad Social en el Código...cit.*, p. 70; *"Descriminalización...cit.*, p. 3.

²⁴⁷ Cfr. **De Vicente Martínez, R.**, *Los delitos contra la Seguridad Social en el Código...cit.*, p. 70 y s.; *"Descriminalización...cit.*, p. 3, autora que señala que esta diferencia de trato entre las conductas, sancionando más gravemente la apropiación de cuotas obreras, está presente también en la legislación francesa e italiana.

²⁴⁸ Cfr. **De Vicente Martínez, R.**, *"Descriminalización...cit.*, p. 3.

carácter fraudulento de la conducta²⁴⁹. Esta circunstancia es interpretada como un grave retroceso en la tutela penal de la función recaudatoria de la Seguridad Social²⁵⁰.

Con base en tales argumentos, el sector minoritario sigue defendiendo la aplicabilidad del art. 252 CP a los fraudes de cuotas obreras, y ello mediante la propuesta de diferentes esquemas de relación entre este tipo y el de defraudación a la Seguridad Social. La mayor parte de los autores ha optado simplemente por excluir a la norma del art. 307 CP del tratamiento penal de los fraudes referidos a cotizaciones de los trabajadores, entendiendo que ello continúa siendo ámbito de aplicación del tipo de apropiación indebida²⁵¹. Algún autor, sin embargo, ha considerado que en realidad se da entre los arts. 252 y 307 CP un concurso de normas, que sería solventado con la aplicación al caso del delito patrimonial²⁵², en virtud sea del criterio de subsidiariedad²⁵³,

²⁴⁹ Cfr., en este sentido, **Muñoz Conde, F.**, *Derecho...* cit., 11ª ed., p. 910; **Reyes Olea, M.C.**, "Consideraciones..." cit., p. 2; **De Vicente Martínez, R.**, *Los delitos contra la Seguridad Social en el Código...* cit., p. 71; "Descriminalización..." cit., p. 3.

²⁵⁰ Cfr. **De Vicente Martínez, R.**, *Los delitos contra la Seguridad Social en el Código...* cit., p. 71 y s.; "Descriminalización..." cit., p. 3. Análogamente, la STS de 18/XI/1997 (RJA 7989) muestra su disconformidad con tal elevación de la barrera de intervención punitiva.

Probablemente una consideración político-criminal es la que lleva a **Conde-Pumpido Ferreiro, C.**, *Apropiaciones...* cit., p. 82 y s., a afirmar que las reflexiones que sustentan la aplicabilidad de la apropiación indebida deberían cobrar todavía mayor sentido para los autores que defienden la necesaria presencia del engaño en la defraudación, puesto que en este caso el área de incidencia del tipo del art. 307 CP sobre las retenciones de cuotas obreras se restringe aún más.

²⁵¹ Este sería el planteamiento que exponen **Aparicio Pérez, A.**, *La regulación...* cit., p. 88 y s.; **Moreno Márquez, A.M.**, "Delitos..." cit., p. 38; **Reyes Olea, M.C.**, "Consideraciones..." cit., p. 2; **De Vicente Martínez, R.**, *Los delitos contra la Seguridad Social en el Código...* cit., p. 68 y ss.

²⁵² Por el contrario, **Reyes Olea, M.C.**, "Consideraciones..." cit., p. 2, piensa que si realmente se diese un concurso de normas (lo que la autora descarta, invocando el diferente bien jurídico protegido, que implica limitar la relevancia penal del hecho al injusto de apropiación indebida) debería aplicarse el delito contra la Seguridad Social, en atención al principio de especialidad y al de "posterioridad".

sea del criterio residual de mayor gravedad del marco de penalidad (por imposibilidad de regir este supuesto de acuerdo con el principio de especialidad)²⁵⁴. Por último, algún autor sostiene que las dos normas de referencia son aplicables al impago de cuotas obreras, por lo que en los supuestos fraudulentos de cuantía superior a 15 millones de pts. se produciría, en virtud de la existencia de bienes jurídicos distintos en cada norma, un concurso ideal de delitos²⁵⁵. Al margen de estos casos más problemáticos, en los que resulta discutible la posible concurrencia del delito de defraudación a la Seguridad Social, todos los autores de este sector concluyen que los impagos de cuotas obreras no fraudulentos o inferiores al citado límite cuantitativo conforman también el tipo de apropiación indebida.

A pesar de todas las consideraciones antecedentes, el sector claramente mayoritario entiende en la actualidad, con independencia de las posiciones mantenidas

²⁵³ **De Vicente Martínez, R.**, *"Descriminalización..."* cit., p. 3, entiende que entre las normas de los arts. 252 y 307 CP se daría una relación de subsidiaridad tácita, en la que el delito del título XIV sería el subsidiario, aplicable sólo en los casos en que lo defraudado fuesen cotizaciones empresariales o cuotas obreras no descontadas de los salarios -y que, por tanto, a tenor de los arts. 104.2 LGSS y 22.4 RGCL deben ser cubiertas directamente por el empresario con cargo a su patrimonio-.

²⁵⁴ **Conde-Pumpido Ferreiro, C.**, *Apropiaciones...* cit., p. 84 y s., rechaza que en el supuesto estudiado haya una relación de especialidad; existiría más bien una relación de "alternatividad", ya que en algunos casos será aplicable el delito del art. 307 CP y no el del art. 252 CP (ej. impagos de cuotas obreras sin retención previa de las mismas) y en otros sería el tipo de apropiación indebida el aplicable en detrimento del delito de defraudación a la Seguridad Social (ej. impagos de cuotas obreras en los que posteriormente se cumplen los requisitos de la regularización exoneradora de pena). Por ello, en la hipótesis que se plantea de identidad de bienes jurídicos protegidos en ambas figuras -tesis que rechaza, pues se muestra partidario de la solución del concurso ideal de delitos-, considera que el correspondiente concurso de normas no podría ser solucionado con el criterio de especialidad, sino con el de mayor gravedad punitiva que, por la más que probable concurrencia en los casos de apropiación indebida del tipo cualificado del art. 250.6º CP, conduciría a la aplicación del delito patrimonial. El autor apunta que este tratamiento punitivo del supuesto sería más benigno pero menos correcto que la solución del concurso ideal.

²⁵⁵ Cfr. **Conde-Pumpido Ferreiro, C.**, *Apropiaciones...* cit., p. 83 y s.

antes de la vigencia de la L.O. 6/1995 (en algunos casos favorables a la aplicación de la apropiación indebida), que los fraudes de cuotas obreras realizan el tipo de defraudación a la Seguridad Social del art. 307 CP y han de ser penados con arreglo a esta norma²⁵⁶.

Sin duda parece éste el planteamiento acertado, por un importante cúmulo de argumentos (la mayoría puestos ya de manifiesto por la doctrina), que desacreditan la, ya de por sí cuestionable, tesis de la apropiación indebida.

En el frontispicio de los argumentos que convierten en objetable el planteamiento del sector minoritario ha de seguir figurando el propio rechazo de la tesis de la apropiación indebida, al margen de que la actual existencia de un delito específico de impago fraudulento de cotizaciones de la Seguridad Social lo haya reforzado considerablemente. El primer y capital argumento que fundamenta la atipicidad de los fraudes de cuotas obreras a los efectos del art. 252 es hoy, igual que antes de la

²⁵⁶ Cfr., en este sentido, Agustí i Juliá, J., en Rojo Torrecilla, E. (coord.), *Delitos...* cit., p. 307; Álvarez Moreno, A., "Los delitos..." cit., p. 41 y 47; Baylos, A./Terradillos, J., *Derecho...* cit., 2ª ed., p. 178 y ss.; Boix Reig, J./Mira Benavent, J., en Vives Antón, T.S. (coord.), *Comentarios...* cit., tomo II, p. 1524 y s.; Boix Reig, J., en Vives Antón, T.S. y Otros, *Derecho...* cit., p. 540; Escobar Jiménez, R., "El delito..." cit., p. 3 y 6; en AA.VV., *Código...* cit., p. 1440 y 1447; Luzón Cuesta, J.M., *Compendio...* cit., p. 187; Madrigal Martínez-Pereda, C., "Apropiación indebida", en AA.VV., *El nuevo Código Penal y su aplicación a empresas y profesionales*, Madrid, 1996, p. 102; Martínez-Buján Pérez, C., *Los delitos...* cit., p. 84 y ss.; *Derecho Penal económico. Parte Especial...* cit.; Moreno Cánoves, A./Ruiz Marco, F., *Delitos...* cit., p. 476; Moreno Verdejo, J., en AA.VV., *Código...* cit., p. 1265; Morillas Cueva, L., en Cobo del Rosal, M. (dir.) y Otros, *Curso...* cit., p. 878 y s.; Narváez Bermejo, A.M., *Delitos...* cit., p. 105 y 113; Páramo Montero, P., *La responsabilidad...* cit., 2ª ed., p. 112 y s.; Pérez Manzano, M./Mercader Uguina, J.R., "El delito..." cit., en *Relaciones Laborales*, p. 30 y s.; "El delito..." cit., en AA.VV., *Comentarios...* cit., p. 199 y ss.; Pérez Manzano, M., en Bajo Fernández, M. y Otros, *Compendio...* cit., p. 485; Queralt Jiménez, J.J., *Derecho...* cit., 3ª ed., p. 400 y s.; Rodríguez-Piñero Royo, M./Quintanar Díez, M., "El delito..." cit., p. 160 y 164; Soto Nieto, F., "Impago..." cit., p. 16; Suárez González, C., "art. 307..." cit., p. 884; en Bajo Fernández, M. y Otros, *Compendio...* cit., p. 616; Valle Muñoz, J.M., "La criminalización..." cit., en *Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales*, p. 744 y ss.; "art. 307..." cit., p. 774 y ss.; "La criminalización..." cit., en AA.VV., *Delitos...* cit., p. 184 y ss.

Asimismo, cfr. especialmente Fiscalía General del Estado, "El impago..." cit., p. 14 y ss.

promulgación de la L.O. 6/1995, la insostenibilidad dogmática y la inadecuación político-criminal de la tesis de la apropiación indebida²⁵⁷.

Admitido esto, en el momento de poner en cuestión la viabilidad actual de la mencionada doctrina, parece necesario traer de nuevo a colación los razonamientos que contra ella ha ido exponiendo lúcidamente la literatura especializada²⁵⁸.

Desde un punto de vista dogmático, la principal objeción que cabe hacer a la teoría criticada es la inexistencia de una efectiva recepción de las cantidades retenidas²⁵⁹, elemento típico del delito de apropiación indebida. Ni el planteamiento jurisprudencial, basado en la mayor parte de las sentencias en la figura jurídico-privada del "*constitutum possessorium*", ni las tesis elaboradas al efecto por la doctrina -y en concreto, la más relevante de ellas: la de la "recepción jurídica"- han logrado demostrar que en la conducta de referencia se dé una recepción por parte del empresario de las sumas descontadas. Sin la existencia en este caso de una entrega efectiva de la cosa, exigible para poder hablar

²⁵⁷ Lllaman la atención actualmente sobre este argumento Baylos,A./Terradillos,J., *Derecho...cit.*, 2ª ed., p. 180; Boix Reig,J./Mira Benavent,J., en Vives Antón,T.S.(coord.), *Comentarios...cit.*, tomo II, p. 1525; Martínez-Buján Pérez,C., *Los delitos...cit.*, p. 80 y 84 y s.; *Derecho Penal económico. Parte Especial...cit.*; Pérez Manzano,M./Mercader Uguina,J.R., "El delito...cit.", en AA.VV., *Comentarios...cit.*, p. 200; Queralt Jiménez,J.J., *Derecho...cit.*, 3ª ed., p. 401; Rodríguez-Piñero Royo,M./Quintanar Díez,M., "El delito...cit.", p. 164.

Por otra parte, la Fiscalía General del Estado, "El impago...cit.", p. 16, entiende que uno de los dos fines que animó la introducción por L.O. 6/1995 del delito de defraudación a la Seguridad Social fue poner fin a las dudas doctrinales sobre la aplicabilidad de la apropiación indebida.

²⁵⁸ Con independencia de la somera revisión que se realiza a continuación, puede verse, con mayor amplitud, el apartado IV.1.5.

²⁵⁹ Cfr., en este sentido, Castiñeira,M.T., "El impago...cit.", p. 282 y s.; González Rus,J.J., en Carmona Salgado,C. y Otros, *Manual...cit.*, tomo II, p. 303; Martínez Pérez,C., "Apropiación...cit.", p. 75; De la Mata Barranco,N.J., *Tutela...cit.*, p. 522 y 538; Moreno Márquez,A.M., "Delitos...cit.", p. 37; Rodríguez Devesa,J.M./Serrano Gómez,A., *Derecho Penal español. Parte Especial...cit.*, 18ª ed., p. 408; Valle Muñiz,J.M., "La criminalización...cit.", en Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales, p. 740.

de recepción²⁶⁰, cabe concluir que las tesis citadas chocan frontalmente con el principio de legalidad²⁶¹ y hacen uso de una prohibida analogía "*in malam partem*"²⁶². Junto a esta crítica fundamental, que ya impide recurrir a la apropiación indebida como solución incriminadora de los impagos de cuotas obreras previamente descontadas, la doctrina ha llamado la atención sobre otros problemas que plantea semejante tesis. En primer lugar, se ha puesto de manifiesto que por el hecho del descuento no se produce una modificación del título por el que el empresario posee las cantidades deducidas, pues las mismas no son propiedad de los trabajadores (que nunca han tenido disponibilidad sobre ellas) ni lo son de la Seguridad Social (cuya posición es exclusivamente la de -privilegiado- acreedor), sino que siguen siendo propiedad del empresario, al que en todo caso compete el deber de entregarlas a la TGSS²⁶³. De este modo, la retención no supondría propiamente una lesión de un derecho de propiedad ajeno, sino un

²⁶⁰ Cfr. sobre ello, Boix Reig, J./Mira Benavent, J., en Vives Antón, T.S. (coord.), *Comentarios...* cit., tomo II, p. 1525; González Rus, J.J., en Cobo del Rosal, M. (dir.) y Otros, *Curso...* cit., p. 702 y s.; Vives Antón, T.S./González Cussac, J.L., en Vives Antón, T.S. (coord.), *Comentarios...* cit., tomo II, p. 965, Vives Antón, T.S./González Cussac, J.L., en Vives Antón, T.S. y Otros, *Derecho...* cit., p. 427.

²⁶¹ Cfr. Bacigalupo, E., en Conde-Pumpido Ferreiro, C. (dir.), *Código...* cit., tomo II, p. 3129; González Rus, J.J., en Carmona Salgado, C. y Otros, *Manual...* cit., tomo II, p. 303; Martínez-Buján Pérez, C., *Los delitos...* cit., p. 85; *Derecho Penal económico. Parte Especial...* cit.; Queralt Jiménez, J.J., *Derecho...* cit., 3ª ed., p. 400 y s.; Rodríguez-Piñero Royo, M./Quintanar Díez, M., "El delito..." cit., p. 160 y 164; Valle Muñoz, J.M., "La criminalización..." cit., en Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales, p. 742; Vives Antón, T.S./González Cussac, J.L., en Vives Antón, T.S. (coord.), *Comentarios...* cit., tomo II, p. 965, Vives Antón, T.S./González Cussac, J.L., en Vives Antón, T.S. y Otros, *Derecho...* cit., p. 428.

²⁶² Cfr. Berdugo Gómez de la Torre, L./Ferré Olivé, J.C., *Todo...* cit., p. 117; Ferré Olivé, J.C., "Delitos..." cit., p. 51; Martínez Pérez, C., "Apropiación..." cit., p. 76; Rodríguez Devesa, J.M./Serrano Gómez, A., *Derecho Penal español. Parte Especial...* cit., 18ª ed., p. 408.

²⁶³ Cfr. Castiñeira, M.T., "El impago..." cit., p. 281 y s.; De la Mata Barranco, N.J., *Tutela...* cit., p. 522 y 538.

incumplimiento de una obligación de pago²⁶⁴. Además de ello, la doctrina ha llamado la atención sobre la ausencia en la conducta estudiada de otros dos elementos básicos del delito de apropiación indebida. Por una parte, se ha señalado la inexistencia de una relación de confianza entre obreros, empresarios y Seguridad Social²⁶⁵, sustrato del exigible abuso de confianza típico. Por otra parte, se ha apuntado aisladamente la falta en el supuesto estudiado del perjuicio típico del art. 252 CP, esto es, el daño sufrido por el que entrega la cosa apropiada o un tercero correlativo del lucro del autor; y ello porque los trabajadores no se empobrecen en lo mismo en que se lucra el patrono, puesto que se ven liberados de su deuda -que, aun impagada, no debe ser abonada por ellos de nuevo-, y es cuestionable la presencia de un perjuicio para la TGSS, ya que en caso de impago es el empresario el que se hace cargo del pago de las prestaciones que correspondan, ya sea directamente, ya en vía de regreso reintegrando a la Tesorería General las cantidades por ésta adelantadas²⁶⁶.

Junto a estos no desechables argumentos dogmáticos, que parecían -y parecen- vedar de plano el recurso al expediente incriminatorio de la apropiación indebida, la tesis controvertida, revisada a la luz de un análisis político-criminal, revela ciertas disfuncionalidades y hace surgir alguna prevención.

Las disfunciones provienen de un hecho nunca negado por la doctrina: el mencionado carácter de solución forzada del recurso a la apropiación indebida, impuesto por la inexistencia de un tipo específico. Esta circunstancia explica, en concreto, que una figura dispuesta para la salvaguarda del patrimonio de la Seguridad Social oriente su

²⁶⁴ Cfr. Castiñeira, M.T., "El impago...cit., p. 281 y s.; De la Mata Barranco, N.J., *Tutela...cit.*, p. 522 y 538. Análogamente, cfr. también Valle Muñiz, J.M., "La criminalización...cit., en Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales, p. 741.

²⁶⁵ Cfr. Bacigalupo Zapater, E., en Conde-Pumpido Ferreiro, C. (dir.), *Código...cit.*, tomo II, p. 3129; Castiñeira, M.T., "El impago...cit., p. 274; Valle Muñiz, J.M., "La criminalización...cit., en Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales, p. 741.

²⁶⁶ Cfr. Delgado López, L.M., "La doctrina...cit., p. 237 y ss.

perspectiva de tutela patrimonial hacia el haber del trabajador²⁶⁷. En realidad, el injusto del art. 252 CP es un delito patrimonial fundamentalmente pensado para relaciones jurídico-privadas derivadas de títulos voluntarios, y no para relaciones de naturaleza jurídico-pública predeterminadas por la voluntad legal²⁶⁸.

Estas consideraciones adquieren su vertiente más práctica y evidencian con la mayor claridad las limitaciones del recurso al mencionado delito patrimonial en la imposibilidad, ampliamente denunciada²⁶⁹, de sancionar como apropiación indebida los casos en que el impago de cuotas obreras no ha sido precedido por una retención sobre el salario de los productores. Estos supuestos, de frecuente comisión, no sólo producen una lesión al patrimonio de la Seguridad Social similar a la ocasionada por impagos de cuotas previamente retenidas, sino que, en la medida en que se suelen verificar en el marco de las denominadas relaciones de "trabajo negro", ocultas a la Administración de la Seguridad Social, constituyen modos de agresión al objeto de tutela particularmente peligrosos, y, en tal medida, en principio más disvaliosos que los casos tradicionales de impagos de cuotas precedidos de retención.

La prevención que genera la tesis estudiada se deriva del hecho de que la sanción de los impagos de cuotas obreras como apropiación indebida seguramente no se

²⁶⁷ Cfr., en este sentido, Ferré Olivé, J.C., "Delitos...cit., p. 51.

²⁶⁸ Cfr. Valle Muñiz, J.M., "La criminalización...cit., en Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales, p. 735. Sobre la orientación fundamental del delito de apropiación indebida hacia las relaciones jurídico-privadas, cfr. Arroyo Zapatero, L., *Manual...cit.*, p. 54; Serrano González de Murillo, J.L./Merino Jara, I., "La elusión...cit., p. 298.

²⁶⁹ Cfr., en este sentido, Fiscalía General del Estado, "El impago...cit., p. 15; Arroyo Zapatero, L., *Manual...cit.*, p. 53; Baylos, A./Terradillos, J., *Derecho...cit.*, 2ª ed., p. 179 y s.; Ferré Olivé, J.C., "Delitos...cit., p. 51; Fina Sanglas, A., "Infracciones...cit., p. 104; Morillas Cueva, L., "El problema...cit., p. 167; Valle Muñiz, J.M., "La criminalización...cit., en Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales, p. 746; "art. 307...cit., p. 775; "La criminalización...cit., en AA.VV., *Delitos...cit.*, p. 186; y la SAP Sevilla de 13/IX/1996.

compadece con las exigencias del principio de intervención mínima²⁷⁰. Tal fricción con este postulado limitador del *ius puniendi* se manifiesta, en primer lugar, en la práctica inexistencia de elementos que diferencien el supuesto pretendidamente tipificado en el delito del art. 252 CP y la correspondiente infracción administrativa, establecida en el art. 15.2 LISOS²⁷¹. Ante ello, cabe legítimamente cuestionarse que en este caso se dé la cualificación del injusto, exigible para dotar de carácter criminal a una infracción y, en suma, que se haya realmente reservado la intervención punitiva para los supuestos de ataque al bien jurídico de mayor gravedad. En segundo lugar, teniendo en cuenta que el bien jurídico directamente lesionado por las conductas estudiadas es el patrimonio de la Seguridad Social, no parece que la criminalización de los meros impagos de cuotas obreras en cuantía superior a 50000 pts. (o incluso inferior, si se tiene en cuenta que la falta de apropiación indebida del art. 623 CP no prevé límite cuantitativo alguno) sea una intervención punitiva respetuosa con el exigible carácter fragmentario de la protección que el Derecho Penal depara a los objetos de tutela. Ni lo reducido de la cuantía del perjuicio²⁷² ni la inexistencia de elementos en la conducta típica que oculten o desfiguren el impago a los ojos de la Administración de la Seguridad Social²⁷³ permiten afirmar que

²⁷⁰ Cfr., en esta línea de pensamiento, Pérez Manzano, M./Mercader Uguina, J.R., "El delito...cit., en AA.VV., Comentarios...cit., p. 200; Queralt Jiménez, J.J., *Derecho...cit.*, 3ª ed., p. 400; Rodríguez Devesa, J.M./Serrano Gómez, A., *Derecho Penal español. Parte Especial...cit.*, 18ª ed., p. 408; Rodríguez-Piñero Royo, M./Quintanar Díez, M., "El delito...cit., p. 160; Valle Muñiz, J.M., "La criminalización...cit., en Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales, p. 748; "art. 307...cit., p. 776; "La criminalización...cit., en AA.VV., Delitos...cit., p. 189.

²⁷¹ Cfr. sobre ello Arroyo Zapatero, L., *Manual...cit.*, p. 16; De Vicente Martínez, R., *Delitos...cit.*, p. 70.

²⁷² En concreto, cfr., en una línea crítica con este elemento, Valle Muñiz, J.M., "La criminalización...cit., en Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales, p. 748; "art. 307...cit., p. 776; "La criminalización...cit., en AA.VV., Delitos...cit., p. 189.

²⁷³ Pérez Manzano, M./Mercader Uguina, J.R., "El delito...cit., en Relaciones Laborales, p. 31; "El delito...cit., en AA.VV., Comentarios...cit., p. 200 y s.; consideran adecuado limitar la

en este caso se haya procedido a la prohibición de un comportamiento particularmente peligroso para aquel bien jurídico y que cause al mismo un daño significativo.

En suma, la doctrina ha documentado ya que la sanción de los impagos de cuotas obreras como apropiación indebida es una solución notablemente cuestionable desde un punto de vista jurídico-dogmático y claramente inidónea desde una perspectiva político-criminal. Esta conclusión y los argumentos que la fundamentan mantienen toda su vigencia en el presente, tras la promulgación de la L.O. 6/1995. No obstante, a la virtualidad dialéctica que ya de por sí tiene todo lo expuesto se añaden otras consideraciones, que invalidan las razones de los actuales partidarios de la tesis de la apropiación indebida.

Partiendo del análisis de las posibilidades que ofrece el texto de la norma para integrar en la misma los fraudes de cuotas obreras, la doctrina mayoritaria ha constatado con razón que la mención legislativa "*cuotas*" no obliga a entender excluidas aquellas aportaciones. Lejos de ello, en un primer acercamiento interpretativo a este término típico, podría afirmarse que el mismo parece facilitar la inserción de las conductas controvertidas, puesto que el legislador no distingue la clase de cuotas a la que está haciendo referencia²⁷⁴. Es cierto que en el pasado, cuando el legislador quiso tipificar la apropiación de cotizaciones obreras lo hizo expresamente, como lo demuestra el art. 359

intervención punitiva en este ámbito a los casos de concurrencia de engaño.

²⁷⁴ Cfr., en este sentido, **Fiscalía General del Estado**, "*El impago*...cit., p. 15; **Escobar Jiménez, R.**, "*El delito*...cit., p. 3 y 6; en **AA.VV.**, *Código*...cit., p. 1440 y 1447; **Martínez-Buján Pérez, C.**, *Los delitos*...cit., p. 86; **Morillas Cueva, L.**, en **Cobo del Rosal, M. (dir.) y Otros**, *Curso*...cit., p. 878; **Páramo Montero, P.**, *Responsabilidad*...cit., 2ª ed., p. 112; **Suárez González, C.**, "*art. 307*...cit., p. 884; **Valle Muñiz, J.M.**, "*La criminalización*...cit., en *Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales*, p. 743; "*art. 307*...cit., p. 773; "*La criminalización*...cit., en **AA.VV.**, *Delitos*...cit., p. 183 y s.; así como las SSTs de 21/XI/1997 (RJA 8219) y 24/XI/1997 (RJA 8353), la SAP Sevilla de 13/IX/1996 y el auto AP Jaén de 8/IV/1997.

PCP 1980²⁷⁵, que recogía el tipo de falta de ingreso de cuotas obreras previamente retenidas; pero ello se hizo en un momento en que lo que se pretendía era crear un tipo autónomo y diferenciado del injusto de elusión de cotizaciones empresariales -lo que obligaba a mencionar expresamente la clase de cuotas-, mientras que hoy parece posible mantener que la intención del legislador es crear un tipo unitario, que reúna ambas clases de cuotas²⁷⁶. Además, si bien el tipo no se refiere directamente a las contribuciones de los trabajadores, tampoco lo hace a las correspondientes a los patronos²⁷⁷, y cuando en el pasado se pretendió limitar el tipo a las cotizaciones empresariales así se hizo constar expresamente, adjetivando el sustantivo "cuotas"; este fue el caso, en concreto, del art. 291 PANCP 1983²⁷⁸, que tipificaba el delito de elusión de cuotas empresariales. La opción del legislador ha sido ahora otra, evitando referirse únicamente a las cuotas

²⁷⁵ Hacen referencia a ello **Valle Muñiz, J.M.**, *"La criminalización...cit.*, en *Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales*, p. 743 y s.; **De Vicente Martínez, R.**, *"Descriminalización...cit.*, p. 2 y s.

²⁷⁶ Sin embargo, **Martínez-Buján Pérez, C.**, *Los delitos...cit.*, p. 84; *Derecho Penal económico. Parte Especial...cit.*, entiende que la intención del legislador fue seguramente no incluir en el tipo del art. 307 CP los impagos relativos a cuotas obreras, considerando que se trataba realmente de supuestos de apropiación indebida. Al margen de que el propio autor expone seguidamente los argumentos que permiten sobreponer la voluntad objetiva de la ley frente a esta voluntad del legislador -y, por tanto, a llegar a una conclusión contraria a la, en principio, pretendida por el mismo-, lo cierto es que no queda del todo claro por qué si el legislador partía de esta limitación del área típica no lo hizo constar fehacientemente, adjetivando el término "cuotas".

²⁷⁷ Cfr. **Valle Muñiz, J.M.**, *"La criminalización...cit.*, en *Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales*, p. 744 y s.; *"art. 307...cit.*, p. 774; *"La criminalización...cit.*, en *AA.VV.*, *Delitos...cit.*, p. 184 y s.

²⁷⁸ Hacen referencia a ello, **Fiscalía General del Estado**, *"El impago...cit.*, p. 15; **Valle Muñiz, J.M.**, *"La criminalización...cit.*, en *Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales*, p. 745.

empresariales. Ante la mención "cuotas", desnuda de adjetivación, la doctrina ha recordado el axioma de que donde el legislador no distingue, no se debe distinguir²⁷⁹.

Los autores partidarios de la aplicación de la apropiación indebida han señalado en cambio, como se ha visto, que este entendimiento lato de los términos normativos del art. 307 CP podría entrar en contradicción con el hecho de que el art. 305 CP sí incluye expresamente la elusión de las "*cantidades retenidas o que se hubieran debido retener*", mención que se omite en el tipo estudiado. Esta disparidad podría llevar a pensar que es reflejo -y, por supuesto, causa determinante- de un diferente ámbito típico, en la medida en que del tipo del art. 307 CP se marginaría los impagos de cantidades retenidas en concepto de cuota obrera. No obstante, diversos autores²⁸⁰ y la propia Fiscalía General del Estado²⁸¹ han dado una explicación para esta divergencia textual. En el delito de defraudación tributaria anterior a la reforma de 1995 se plantearían, de acuerdo con un sector doctrinal y jurisprudencial, dos órdenes de problemas para entender incluidas las sumas retenidas a cuenta de tributos. Por una lado²⁸², el entendimiento del injusto como delito especial propio -que sólo podía ser cometido a título de autor por el obligado

²⁷⁹ Cfr. **Álvarez Moreno, A.**, "*Los delitos...*cit., p. 41; y la SAP Sevilla de 13/IX/1996.

Por otra parte, la **Fiscalía General del Estado**, "*El impago...*cit., p. 15, añade que la utilización por la norma de un plural "*cuotas*" al referirse al objeto de la elusión podría sugerir que se está pretendiendo incluir también las cotizaciones obreras; sin embargo, como la propia institución con razón reconoce, el plural parece en este caso designar la multiplicidad de conceptos que forman parte de la cotizaciones (aportaciones por contingencias comunes, por contingencias profesionales, por horas extraordinarias, etc.) y no únicamente la dualidad cuota empresarial-cuota obrera.

²⁸⁰ Cfr. **Pérez Manzano, M./Mercader Uguina, J.R.**, "*El delito...*cit., en Relaciones Laborales, p. 31; "*El delito...*cit., en AA.VV., Comentarios...cit., p. 202; **Valle Muñiz, J.M.**, "*La criminalización...*cit., en Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales, p. 745 y s.; "*art. 307...*cit., p. 774 y s.; "*La criminalización...*cit., en AA.VV., Delitos...cit., p. 185 y s.

²⁸¹ Cfr. **Fiscalía General del Estado**, "*El impago...*cit., p. 14 y s.

²⁸² Cfr. sobre ello **Fiscalía General del Estado**, "*El impago...*cit., p. 14 y s.; **Valle Muñiz, J.M.**, "*La criminalización...*cit., en Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales, p. 745 y s.; "*art. 307...*cit., p. 774 y s.; "*La criminalización...*cit., en AA.VV., Delitos...cit., p. 185 y s.

directo al pago- impediría, siempre de acuerdo con la opinión de tal sector, que pudiera ser realizado por el retenedor, en tanto que éste no reuniría la condición requerida para ser sujeto activo del delito²⁸³; en tal injusto la cualidad de sujeto activo se sustentaba sobre la condición de destinatario del deber de pago infringido, obligación que en materia tributaria sería distinta del deber de retener²⁸⁴. Por otro lado²⁸⁵, la naturaleza del pago de las retenciones como anticipo a cuenta de un tributo, que imposibilitaría integrar propiamente el supuesto en la modalidad de "elusión del pago de tributos", y hablar de "cuota tributaria" en sentido técnico²⁸⁶. Sin embargo, estos dos escollos existentes para

²⁸³ Cfr., de esta opinión, **Delgado García, J.**, *El delito...*cit., p. 29 y s.; **Mateu-Ros Cerezo, R./Ramón y Cajal Agüero, P.A.**, *"Efectos penales y tributarios de la falta de ingreso de las retenciones a cuenta del I.R.P.F."*, en *Crónica Tributaria*, nº 53, 1985, p. 211; **Morales Prats, F.**, *"art. 305..."*cit., p. 732; **Suárez González, C.**, *"El delito..."*cit., p. 112 y s.; en **Bajo Fernández, M. y Otros**, *Compendio...*cit., p. 599; **Valiente Calvo, P.**, *"El sujeto activo del delito fiscal"*, en *Impuestos*, 1992-I, p. 234, así como la STS de 25/IX/1990 (RJA 7238).

No se trata de un planteamiento en absoluto unánime. A favor de la consideración del retenedor como posible sujeto activo del delito, en tanto que obligado directo al pago, se manifestaron, entre otros, **Ayala Gómez, I.**, *El delito...*cit., p. 127 y ss., y 247; **Bacigalupo, E.**, *"El nuevo..."*cit., p. 888; *"El delito..."*cit., p. 296; en **Conde-Pumpido Ferreiro, C.(dir.)**, *Código...*cit., tomo II, p. 3102; **Berdugo Gómez de la Torre, I./Ferré Olivé, J.C.**, *Todo...*cit., p. 116 y s.; **Jordana de Pozas Gonzálbez, L.**, *"Dos cuestiones que suscita el delito fiscal: las retenciones practicadas a todos los trabajadores sobre el IRPF y las cantidades repercutidas en concepto de IGTE e IVA"*, en *Poder Judicial*, nº 16, 1989, p. 130; **Jordana de Pozas, L./Lesmes Serrano, C.**, *"El Ministerio Fiscal ante los delitos contra la Hacienda Pública"*, en *AA.VV.*, *Jornadas...*cit., p. 125 y ss.; **Martínez Pérez, C.**, *El delito fiscal...*cit., p. 369; *"Apropiación..."*cit., p. 86 y s.; **Pérez Royo, F.**, *Los delitos...*cit., p. 91 y ss., y 195; **Quintero Olivares, G.**, *"El nuevo..."*cit., p. 1326.

²⁸⁴ Cfr. **Pérez Manzano, M./Mercader Uguina, J.R.**, *"El delito..."*cit., en *Relaciones Laborales*, p. 31; *"El delito..."*cit., en *AA.VV.*, *Comentarios...*cit., p. 202, quienes hacen referencia a este problema que se planteaba en sede del delito de defraudación tributaria.

²⁸⁵ Cfr. **Fiscalía General del Estado**, *"El impago..."*cit., p. 15.

²⁸⁶ Cfr., de esta opinión, **Mateu-Ros Cerezo, R./Ramón y Cajal Agüero, P.A.**, *"Efectos..."*cit., p. 211 y 222; **Morales Prats, F.**, *"art. 305..."*cit., p. 732; **Serrano González de Murillo, J.L./Merino Jara, I.**, *"La elusión..."*cit., p. 291; **Valiente Calvo, P.**, *"El sujeto..."*cit., p. 235.

Sin embargo, otro sector de la doctrina no veía en este punto problema alguno para

incluir la elusión de cantidades retenidas en el delito del otrora art. 349 CP no se dan en el ámbito de la obligación de cotización a la Seguridad Social y de su defraudación típica, por lo que no resulta necesario en este caso hacer referencia expresa en la norma a las cuotas obreras retenidas²⁸⁷. Y no resulta necesario por dos razones materiales fundamentales, extraídas del Derecho de la Seguridad Social y, en concreto, de la legislación positiva de esta rama del ordenamiento. La primera de ellas es que no está presente en este caso el reseñado problema de autoría que, de acuerdo con un sector doctrinal, se verificaba en el anterior ilícito de defraudación tributaria²⁸⁸. Como indica la normativa reguladora de la cotización a la Seguridad Social²⁸⁹, el único sujeto responsable del cumplimiento de la obligación de cotización, tanto respecto de sus aportaciones propias, como de las cuotas de sus trabajadores es, en el régimen general y en los regímenes especiales de Trabajadores del Mar y Minería del Carbón²⁹⁰, el empresario²⁹¹.

integrar la falta de ingreso de cantidades retenidas en el marco de la modalidad típica de elusión del pago de tributos. En este sentido, cfr. **Ayala Gómez, L.**, *El delito...* cit., p. 127 y ss.; y 247; **Pérez Royo, F.**, *Los delitos...* cit., p. 91.

²⁸⁷ Cfr. **Fiscalía General del Estado**, *"El impago..."* cit., p. 15; **Pérez Manzano, M./Mercader Uguina, J.R.**, *"El delito..."* cit., en Relaciones Laborales, p. 31; *"El delito..."* cit., en AA.VV., Comentarios...cit., p. 202.

²⁸⁸ Cfr. **Valle Muñiz, J.M.**, *"La criminalización..."* cit., en Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales, p. 746; *"art. 307..."* cit., p. 774 y s.; *"La criminalización..."* cit., en AA.VV., Delitos...cit., p. 185 y s. Cfr., asimismo, **Fiscalía General del Estado**, *"El impago..."* cit., p. 14 y s., que rechaza con este argumento la tesis de una fiscalía consultante, la cual entendía que siendo el obligado al pago el sujeto activo del delito de defraudación a la Seguridad Social, tal cualidad no concurría en el empresario respecto de las cotizaciones de sus trabajadores, con lo que el impago de las mismas por el patrono retenedor debería seguir sancionándose como apropiación indebida.

²⁸⁹ Vid. los arts. 104.1 LGSS, 22 RGCL, 9.1.1ª.a), 9.1.1ª.d), 9.1.1ª.f) RGR.

²⁹⁰ Una situación análoga se da -dentro del Régimen General- en el colectivo de representantes de comercio, y, en determinados supuestos, en el Régimen Especial de Empleados de Hogar.

²⁹¹ Cfr. **Fiscalía General del Estado**, *"El impago..."* cit., p. 15; **Moreno Cánoves, A./Ruiz Marco, F.**, *Delitos...* cit., p. 476; **Pérez Manzano, M./Mercader Uguina, J.R.**, *"El delito..."* cit., en Relaciones Laborales, p. 31; *"El delito..."* cit., en AA.VV., Comentarios...cit., p. 202; **Valle**

Y la segunda es que, conceptualmente, no existe obstáculo alguno que impida la inclusión de las aportaciones obreras en la noción de "cuotas"²⁹². En los regímenes en que existen, las aportaciones obreras son, como establece sin ambigüedad alguna la legislación de Seguridad Social²⁹³, uno de los componentes de la obligación de cotización²⁹⁴. Y, como se ha señalado con anterioridad, las "cuotas" son un elemento normativo del tipo, que habrá de ser entendido en el sentido que le da la legislación de Seguridad Social. Adicionalmente, puede añadirse que las cuotas se determinan por la aplicación del tipo

Muñiz, J.M., "La criminalización...cit., en Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales, p. 746; "art. 307...cit., p. 774 y s.; "La criminalización...cit., en AA.VV., Delitos...cit., p. 185 y s.; así como la STS de 18/XI/1997 (RJA 7989).

²⁹² Cfr., en particular, Fiscalía General del Estado, "El impago...cit., p. 15.

Boix Reig, J./Mira Benavent, J., en Vives Antón, T.S.(coord.), *Comentarios...cit.*, tomo II, p. 1524, y la SAP Sevilla de 13/IX/1996, aducen igualmente en relación con ello que la correspondiente infracción administrativa, esto es, la de no ingreso, total o parcial, de las cotizaciones debidas, prevista en el art. 14.1.5 LISOS, opera con un concepto unitario de cuotas, como lo demuestra el hecho de que la norma se refiere a las "...cuotas correspondientes, que por todos los conceptos recauda el sistema de la Seguridad Social...". Sin embargo, siendo esto cierto, lleva razón De Vicente Martínez, R., "Descriminalización...cit., p. 3 al destacar que el esquema tipificador de los impagos de cuotas de la LISOS se completa con la existencia de la infracción de retención indebida de las cotizaciones obreras previamente descontadas (art. 15.2), que, por lo demás, es una falta muy grave, mientras que aquélla es simplemente grave. Por ello, no puede aceptarse que éste sea el modelo que ha inspirado al legislador penal y en función del cual se ha decidido utilizar un concepto "unitario" de cuotas.

²⁹³ Especialmente claro resulta en este caso el art. 103 LGSS y, por lo que se refiere al Régimen Especial de Trabajadores del Mar, el art. 16 D. 2864/1974, de 30 de agosto, *por el que se aprueba el Texto refundido por el que se regula el Régimen Especial de la Seguridad Social de los Trabajadores del Mar*.

²⁹⁴ Cfr., en este sentido, Álvarez Moreno, A., "Los delitos...cit., p. 41; Baylos, A./Terradillos, J., *Derecho...cit.*, 2ª ed., p. 180; Boix Reig, J., en Vives Antón, T.S. y Otros, *Derecho...cit.*, p. 540; Boix Reig, J./Mira Benavent, J., en Vives Antón, T.S.(coord.), *Comentarios...cit.*, tomo II, p. 1524; Moreno Cánoves, A./Ruiz Marco, F., *Delitos...cit.*, p. 478; Soto Nieto, F., "Impago...cit., p. 16; Valle Muñiz, J.M., "La criminalización...cit., en Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales, p. 744; "art. 307...cit., p. 774; "La criminalización...cit., en AA.VV., Delitos...cit., p. 184. Así lo admite incluso De Vicente Martínez, R., "Los delitos contra la Seguridad Social en el Proyecto...cit., p. 1154; *Los delitos contra la Seguridad Social en el Código...cit.*, p. 68 y s.

a la base de cotización y, desde este prisma de la interrelación de sus elementos, no existe tampoco razón alguna para excluir a las aportaciones obreras del concepto típico de cuotas²⁹⁵.

La dicción textual de la norma podría aportar todavía un argumento más para integrar las defraudaciones de cuotas obreras en el tipo del art. 307 CP. Se trata del hecho de que el precepto, al establecer en su apartado 2 las reglas de determinación de la cuantía del perjuicio, dispone que en el caso de la primera modalidad genérica de conducta habrá de atenderse en principio a lo defraudado "*en cada liquidación*". En la medida en que las liquidaciones son siempre conjuntas, y engloban tanto a las cuotas empresariales como a las obreras, hace que este criterio de cuantificación de lo defraudado dispuesto por la norma apunte también en la dirección de la tesis de integración de las retenciones de cuotas obreras defendida por el sector mayoritario²⁹⁶.

Un segundo orden de argumentos es aquel que desvirtúa el planteamiento de la doctrina minoritaria de que el impago fraudulento de cuotas obreras no puede tener cabida en el tipo del art. 307 CP por cuanto tiene un contenido de injusto propio y distinto de la defraudación de cuotas empresariales, un desvalor, por tanto, que no podría ser cubierto por el mencionado ilícito. Este contenido de injusto diferente vendría dado por la concurrencia, en el caso del fraude de cuotas obreras, de dos bienes jurídicos menoscabados y, correlativamente, de dos sujetos pasivos del delito. Frente a este análisis, se ha destacado acertadamente que los fraudes de cualquiera de las dos clases de cuotas lesionan por igual el patrimonio de la Seguridad Social²⁹⁷, único objeto de tutela

²⁹⁵ Cfr. Agustí i Juliá, J., en Rojo Torrecilla, E. (coord.), *Delitos...* cit., p. 307; Baylos, A./Terradillos, J., *Derecho...* cit., 2ª ed., p. 178; Narváez Bermejo, A.M., *Delitos...* cit., p. 105.

²⁹⁶ Cfr., en este sentido, Fiscalía General del Estado, "*El impago...* cit., p. 15, las SSTs de 21/XI/1997 (RJA 8219) y 24/XI/1997 (RJA 8353), y el auto AP Jaén de 8/IV/1997.

²⁹⁷ Cfr. Fiscalía General del Estado, "*El impago...* cit., p. 15; Pérez Manzano, M./Mercader Uguina, J.R., "*El delito...* cit., en AA.VV., *Comentarios...* cit., p. 199.

afectado de forma penalmente relevante por estas conductas. El patrimonio del trabajador no resulta lesionado por la conducta, y ello no sólo en los casos de impago sin retención previa, en los que, concurriendo un efectivo menoscabo para el haber de la Seguridad Social, no existe perjuicio alguno -por falta de deducción salarial- para el patrimonio del trabajador. Tampoco en los casos de impagos precedidos de un efectivo descuento salarial puede hablarse realmente de un perjuicio para el obrero, puesto que, por una parte, éste queda liberado de su deuda para con la Seguridad Social -que no podrá exigirle en ningún caso a posteriori el abono de la deuda- y, por otra, la aplicación de los mecanismos de aseguramiento de las prestaciones, fundamentalmente del principio de automaticidad y de la responsabilidad empresarial en orden a su pago, garantizará en la mayor parte de los casos el efectivo percibo de los beneficios que al trabajador le correspondan²⁹⁸. Es innegable que en multitud de casos concurrirán ciertos inconvenientes para los trabajadores, pero ni son generalizables ni tienen una significación tal que permita elevar los derechos económicos del productor al rango de bien jurídico protegido. En función de ello, el único sujeto pasivo del impago fraudulento de cuotas obreras es la Seguridad Social, y no el trabajador individual²⁹⁹.

Entendiendo de este modo que el bien jurídico directamente protegido por el art. 307 CP es el patrimonio de la Seguridad Social (y los patrimonios del INEM y del FOGASA) -mientras que el objeto de tutela mediato son las funciones de las cotizaciones

²⁹⁸ Cfr. **Fiscalía General del Estado**, "El impago...cit.", p. 15 y s., quien añade a ello que la relación entre cotización y prestación no es en absoluto sinalagmática; **Pérez Manzano, M./Mercader Uguina, J.R.**, "El delito...cit.", en AA.VV., Comentarios...cit., p. 199.

²⁹⁹ Cfr. **Fiscalía General del Estado**, "El impago...cit.", p. 15 y s., quien hace referencia a que, si bien las primeras SSTs que se ocuparon de la materia hablaban de un perjuicio directo para el trabajador, las más modernas sólo consideran perjudicada a la Seguridad Social y, en consecuencia, no aplican el tipo agravado del art. 250.8º CP; **Martínez Lucas, J.A.**, "El delito...cit.", p. 44 y s.; **Martínez-Buján Pérez, C.**, "Los delitos...cit.", p. 85; **Valle Muñiz, J.M.**, "La criminalización...cit.", en Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales, p. 741 y 747; "art. 307...cit.", p. 776; "La criminalización...cit.", en AA.VV., Delitos...cit., p. 187 y s.; así como la STS de 29/IX/1989 (RJA 6815).

en el marco de los fines del sistema de protección social-, parece que lo más idóneo es reunir en el tipo de nuevo cuño todos los comportamientos que lesionan dicho bien en su vertiente de recaudación de cotizaciones, y por tanto, también el impago fraudulento de cotizaciones obreras³⁰⁰. Las dos conductas de referencia suponen el mismo desvalor de acción e idéntico desvalor de resultado³⁰¹. Por ello, tratar los fraudes de cuotas obreras como delito de apropiación indebida mientras que las elusiones de cotizaciones empresariales se sancionan con arreglo al art. 307 CP implicaría hacer efectivo un dislate valorativo notablemente grave, en la medida en que los fraudes referidos a estas cuotas sólo serían penalmente típicos cuando superasen los 15 millones de pesetas, mientras que los impagos -por lo demás no necesariamente fraudulentos- de aportaciones obreras serían materia criminal por encima de las 50000 pts. (o incluso, por debajo de esa cifra, como falta del art. 623.4 CP³⁰²)³⁰³. Además, en la norma del art. 307 CP se recoge una causa de levantamiento de la pena para los casos de regularización posdelictiva, privilegio del que está ayuno el clásico delito patrimonial³⁰⁴. Por todo ello, la sanción de los impagos de

³⁰⁰ Cfr. **Fiscalía General del Estado**, *"El impago...cit., p. 15; Martínez-Buján Pérez, C., Los delitos...cit., p. 86; Pérez Manzano, M./Mercader Uguina, J.R., "El delito...cit., en AA.VV., Comentarios...cit., p. 202 y s., refiriéndose algunos de ellos a la "función recaudatoria" como bien jurídico protegido por la norma.*

³⁰¹ Cfr. **Martínez-Buján Pérez, C., Los delitos...cit., p. 85; Pérez Manzano, M./Mercader Uguina, J.R., "El delito...cit., en AA.VV., Comentarios...cit., p. 201 y s.**

³⁰² Así lo destaca la STS de 18/XI/1997 (RJA 7989).

³⁰³ Cfr. **Martínez-Buján Pérez, C., Los delitos...cit., p. 85; Pérez Manzano, M./Mercader Uguina, J.R., "El delito...cit., en AA.VV., Comentarios...cit., p. 201; Valle Muñiz, J.M., "La criminalización...cit., en Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales, p. 747; "art. 307...cit., p. 776; "La criminalización...cit., en AA.VV., Delitos...cit., p. 188, así como el auto AP Jaén de 8/IV/1997.**

³⁰⁴ Cfr. **Martínez-Buján Pérez, C., Los delitos...cit., p. 85; Pérez Manzano, M./Mercader Uguina, J.R., "El delito...cit., en AA.VV., Comentarios...cit., p. 201, y el auto AP Jaén de 8/IV/1997.**

cotizaciones obreras como apropiación indebida resultaría atentatoria para el principio de proporcionalidad³⁰⁵.

Por otra parte, la solución defendida de integrar las defraudaciones de cuotas obreras en el tipo del art. 307 CP es coherente con la opción tipificadora tomada en nuestro CP en materia de fraude tributario³⁰⁶, ámbito en el cual, como se ha apuntado, a partir de una adecuada comprensión del patrimonio de la Hacienda Pública como bien jurídico lesionado, se han integrado los impagos fraudulentos de cantidades retenidas a cuenta de tributos en el delito de defraudación tributaria del art. 305 CP. Estos impagos de cantidades retenidas habían sido con anterioridad incardinados mayoritariamente por la jurisprudencia, al igual que los estudiados fraudes de cuotas obreras, en el tipo de apropiación indebida³⁰⁷. Por ello, la tesis de la apropiación indebida acarrearía, también en comparación con el tratamiento que se depara al impago fraudulento de cantidades retenidas a cuenta de tributos, comportamiento estructural y valorativamente similar, una importante distorsión político-criminal, en función de los diferentes requisitos cuantitativos del perjuicio y de mendacidad del comportamiento exigibles para sancionar penalmente ambas acciones, así como en función de la existencia en el art. 305 CP de una causa de anulación de la pena, de la que carece el delito patrimonial³⁰⁸.

³⁰⁵ Así lo señala **Martínez-Buján Pérez, C.**, *Los delitos...cit.*, p. 86.

³⁰⁶ Cfr. **Pérez Manzano, M./Mercader Uguina, J.R.**, "El delito...cit.", en *Relaciones Laborales*, p. 31; "El delito...cit.", en *AA.VV., Comentarios...cit.*, p. 201 y s.; asimismo, cfr. **Martínez-Buján Pérez, C.**, *Los delitos...cit.*, p. 85. Las SSTs de 21/XI/1997 (RJA 8219) y 24/XI/1997 (RJA 8353) afirman que el legislador ha pretendido equiparar en este punto el tratamiento de las defraudaciones a la Seguridad Social con el de los fraudes tributarios.

³⁰⁷ Especialmente clarificador para constatar la identidad de tratamiento entre ambas conductas puede resultar la consulta de las SSTs de 24/XII/1986 (RJA 7990), 1/II/1989 (RJA 4752), 29/V/1991 (RJA 5023), 30/IX/1992 (RJA 7405), 2/VI/1993 (RJA 5085), 4/VII/1994 (RJA 5873), 31/III/1997 (RJA 2815).

³⁰⁸ Cfr. **Martínez-Buján Pérez, C.**, *Los delitos...cit.*, p. 85.

El tercer conjunto de argumentos expuestos por el sector doctrinal que actualmente defiende la tesis de la apropiación indebida se concentra en torno a la idea de la inidoneidad político-criminal de la sanción como defraudación contributiva de los impagos de cuotas obreras, en la medida en que ello implicaría un importante retroceso de la frontera de intervención punitiva. Esta crítica ha sido contestada por algunos autores señalando que tal retroceso constituiría, en cualquier caso, una decisión del legislador, que habría optado por dar preeminencia a la recuperación de las deudas eludidas frente a las soluciones sancionatorias³⁰⁹. Sin embargo, no parece que este breve comentario sea suficiente para responder adecuadamente a la objeción del sector minoritario. En primer lugar, habría que recordar de nuevo que la sanción como delito del otrora art. 535 CP 1944/1973 era una tesis asentada jurisprudencialmente, pero seriamente contestada por un importante sector de la doctrina, y se trataba de una solución de urgencia, y no del resultado de una detenida reflexión político-criminal sobre los límites del área de criminalización en materia de defraudaciones a la Seguridad Social. Además, y sobre todo, la reconducción de la relevancia penal de los fraudes de cuotas obreras a los límites establecidos por el tipo del art. 307 CP no debe ser considerada como una solución que comporta un "increíble privilegio" en el tratamiento de la conducta; por el contrario, merece ser valorada, al margen del debate -desde luego no baladí- sobre el límite típico del perjuicio, como una decisión que, haciéndose eco de las voces que denunciaban lo exacerbado en este punto de la intervención punitiva³¹⁰, y en aras del mejor respeto a los principios que disciplinan el *ius puniendi*, intenta criminalizar sólo aquellos

³⁰⁹ Cfr., en este sentido, **Boix Reig, J./Mira Benavent, J.**, en **Vives Antón, T.S. (coord.)**, *Comentarios...cit.*, tomo II, p. 1524; **Pérez Manzano, M./Mercader Uguina, J.R.**, "El delito...cit.", en **AA.VV.**, *Comentarios...cit.*, p. 200. En esta línea se manifiesta también la SAP Sevilla de 13/IX/1996.

³¹⁰ Cfr., de esta opinión, **Rodríguez Devesa, J.M./Serrano Gómez, A.**, *Derecho Penal español. Parte Especial...cit.*, 18ª ed., p. 408; **Queralt Jiménez, J.J.**, *Derecho...cit.*, 3ª ed., p. 400. En una línea cercana **Rodríguez-Piñero Royo, M./Quintanar Díez, M.**, "El delito...cit.", p. 160.

comportamientos que presentan una mayor peligrosidad para el bien jurídico protegido³¹¹, por el carácter engañoso del impago³¹², y por el volumen significativo de su cuantía³¹³. Frente a ello, la solución de la apropiación indebida convierte en relevantes a efectos penales conductas que constituyen materialmente poco más -si algo más- que simples incumplimientos del deber de pago de las cotizaciones (retenidas)³¹⁴, y por cuantías pensadas para ilícitos contra el patrimonio individual, pero insignificantes en relación con el patrimonio público³¹⁵. Además de ello, la incardinación de las conductas de referencia en el delito del art. 307 CP comporta la esperada y acertada configuración colectiva del bien jurídico protegido y la adecuada comprensión del injusto como un genuino delito económico en sentido estricto³¹⁶.

³¹¹ Defiende la decisión del legislador en este sentido **Valle Muñiz, J.M.**, "La criminalización...cit.", en *Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales*, p. 748; "art. 307...cit.", p. 776; "La criminalización...cit.", en *AA.VV.*, *Delitos...cit.*, p. 188 y s.

³¹² En este sentido, cfr. **Pérez Manzano, M./Mercader Uguina, J.R.**, "El delito...cit.", en *AA.VV. Comentarios...cit.*, p. 200.

³¹³ Esta consideración no implica que no pueda ser cuestionado, por su excesiva magnitud, el límite cuantitativo fijado por el legislador. Si bien éste puede ser criticado, en mayor medida debe serlo la aplicación de la barrera numérica de la apropiación indebida a los supuestos de impago fraudulento de cotizaciones.

³¹⁴ Cfr. **Pérez Manzano, M./Mercader Uguina, J.R.**, "El delito...cit.", en *AA.VV.*, *Comentarios...cit.*, p. 200 y s., -quienes se preguntan por qué la relevancia penal de los impagos de cuotas empresariales se somete a la concurrencia de engaño y ello no se hace en el caso de las obreras, cuando los deberes de cotización y de retención son jurídico-laboralmente similares-; **Valle Muñiz, J.M.**, "La criminalización...cit.", en *Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales*, p. 747 y s.; "art. 307...cit.", p. 776; "La criminalización...cit.", en *AA.VV.*, *Delitos...cit.*, p. 188.

³¹⁵ Cfr., en esta línea, **Valle Muñiz, J.M.**, "La criminalización...cit.", en *Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales*, p. 747 y s.; "art. 307...cit.", p. 776; "La criminalización...cit.", en *AA.VV.*, *Delitos...cit.*, p. 188 y s.

³¹⁶ Cfr., reflexionando en este línea, últimamente, **Valle Muñiz, J.M.**, "La criminalización...cit.", en *Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales*, p. 746 y ss.; "art. 307...cit.", p. 775 y s.; "La criminalización...cit.", en *AA.VV.*, *Delitos...cit.*, p. 187 y s.

En cualquier caso, no puede dejar de matizarse la afirmación de impunidad aplicada ahora a los impagos de cuotas obreras que no entren dentro del tipo del art. 307 CP; en primer lugar, los impagos de cuotas obreras no habrán de superar por sí solos la barrera de los 15 millones, sino que podrán sumarse para ello las cotizaciones empresariales -cuantitativamente mucho más importantes-, con lo que en la mayor parte de los casos no resultará cierto que las retenciones inferiores a 15 millones son atípicas, sino que cobrarán relevancia penal impagos de aportaciones obreras de cuantía notablemente menor³¹⁷. En segundo lugar, las omisiones contributivas de aportaciones obreras penalmente atípicas continuarán conformando el ilícito administrativo muy grave del art. 15.2 LISOS (cuando exista previa retención) o la falta grave del art. 14.1.5 LISOS³¹⁸ (cuando tal retención no se haya verificado)³¹⁹. Y, en tercer lugar, los casos de fraude contributivo inferiores a 15 millones pueden, en principio, como ha señalado algún autor³²⁰, ser sancionados como delito contra los derechos de los trabajadores del art. 311.1 CP: ello resulta evidente en los casos en los que el fraude se haya apoyado en la falta de afiliación o alta del trabajador; en aquellos supuestos en los que sí se hayan cumplimentado tales obligaciones (y hay que suponer que la mayor parte de las retenciones de cuotas obreras previamente descontadas se encuentran en esta órbita) pero exista una infracción del deber de cotización, la aplicación del art. 311.1 CP puede ser

³¹⁷ La importante diferencia cuantitativa entre el montante de las cotizaciones patronales y el de las aportaciones de los trabajadores tiene una extraordinaria relevancia práctica en cuanto a la consideración del límite de tipicidad del art. 307 CP en relación con los impagos de cuotas obreras retenidas. Teniendo en cuenta que las cotizaciones obreras comportan, aproximadamente, alrededor de 1/5 de las cuotas empresariales, dicho límite funcionará, a los efectos de los impagos de cuotas obreras, como si fuese 5/6 menor.

³¹⁸ El ilícito del art. 15.2 LISOS puede ser sancionado con una multa de 500.001 a 15.000.000 pts., mientras que el del art. 14.1.5 LISOS lo será con una multa de 50.001 a 500.000 pts.

³¹⁹ Cfr. la SAP Sevilla de 13/IX/1996 y la STS de 18/XI/1997 (RJA 7989).

³²⁰ Cfr. Agustí i Juliá, J., en Rojo Torrecilla, E. (coord.), *Delitos...cit.*, p. 323.